SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS KARL ROEMER VOM 24. JANUAR 1973

Herr Präsident,

meine Herren Richter!

Die in Biella (Italien) ansässige Firma Fonderie Officine Riunite „FOR", die Antragstellerin des nationalen Verfahrens, das zu der heute zu besprechenden Vorlage geführt hat, stellt Anlagen für die Textilindustrie her. Derartige Anlagen hat sie in den Jahren 1962 bis 1967 in die Bundesrepublik Deutschland exportiert. Dabei war vereinbart worden, daß Biella der Ort der Lieferung und der Zahlung sei und daß die Abnehmer die bei der Einfuhr fälligen Grenzabgaben und Steuern zu entrichten hätten. Letzteres ist in der Weise geschehen, daß die nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz vom 1. September 1951 fällige Ausgleichsteuer in Höhe von 6 % des Maschinenwertes von den Käuferfirmen beglichen wurde.

Nach der Einfuhr wurden die Maschinen unter Mithilfe des technischen Personals der Firma FOR zu betriebsfertigen Anlagen montiert. In diesem Vorgang sieht die deutsche Steuerbehörde (hier: das Finanzamt Bentheim) die Erbringung einer sogenannten Werklieferung im Sinne von § 3 des deutschen Umsatzsteuergesetzes durch die Firma FOR in der Bundesrepublik Deutschland, d. h. sie geht davon aus, es sei durch die Montage ein neues Verkehrsgut entstanden, für das die Firma FOR aufgrund vertraglicher Verpflichtungen den Hauptstoff beschafft hat. Deshalb sah sich das Finanzamt Bentheim veranlaßt, von der Firma FOR Umsatzsteuer in Höhe von 4 % des Gesamtwerts der montierten Anlagen (also von Maschinen plus Montagekosten) zu verlangen, und dies, ohne daß ein Abzug der bei der Einfuhr nach Maßgabe des Maschinenwerts entrichteten Ausgleichsteuer stattfinden konnte. Das ist geschehen in Steuerbescheiden für die Jahre 1963, 1964, 1965, 1966, 1967 und 1968, die der Firma FOR mit einem Begleitbrief des Finanzamts Bentheim vom 21. Dezember 1970 übersandt worden sind.

Dagegen vorgebrachte Proteste der Firma FOR blieben erfolglos. Die Steuerbehörde erhob vielmehr nicht nur Säumniszuschläge, sondern sie machte auch ihre Drohung wahr, zum Zwecke der Begleichung der Steuerschuld Forderungen zu pfänden, die der Firma FOR gegen ihre deutschen Abnehmer zustanden. Mit Rücksicht darauf hat unter anderen die Firma Vereinigte Kammgarnspinnereien AG, Delmenhorst, die Antragsgegnerin des Ausgangsverfahrens, nach einer Aufforderung des Finanzamts Bentheim eine der Antragstellerin aus einem Kaufvertrag geschuldete Summe an die Steuerbehörde gezahlt und von der Antragstellerin eine entsprechende Verrechnung verlangt.

Damit wollte sich die Firma FOR indessen nicht abfinden. Sie ist der Überzeugung, der deutsche Fiskus verlange von ihr zu Unrecht die Entrichtung von Umsatzsteuer nach Maßgabe des Gesamtwerts der montierten Anlagen; eine derartige Steuerschuld bestehe für die Firma FOR in Wahrheit nicht. Sie hat sich deshalb an den Präsidenten des Tribunale in Biella gewandt und gemäß Artikel 633 ff. der italienischen Zivilprozeßordnung den Erlaß eines Zahlungsbefehls gegen die Firma Vereinigte Kammgarnspinnereien beantragt, um so die Durchsetzung der ihr zustehenden, vom deutschen Fiskus gepfändeten Kaufpreisforderung zu erreichen. Zur Begründung ihres Standpunktes macht sie geltend, es sei, weil die importierten Maschinen bei der Einfuhr schon der Ausgleichsteuer unterworfen worden waren, die Erhebung von Umsatzsteuer auf den Wert der Gesamtanlage als Doppelbesteuerung anzusehen. Das lasse sich mit dem Gemeinschaftsrecht, genauer: mit dem unmittelbar anwendbaren Artikel 95 des EWG-Vertrags, nicht vereinbaren. Außerdem müsse darin, daß die Antragstellerin einem

deutschen Umsatzsteuerverfahren unterworfen worden sei, eine Beschränkung des freien Warenverkehrs, also eine Verletzung der Artikel 30 und 31 des EWG-Vertrags erblickt werden. Endlich wird noch geltend gemacht, eine Besteuerung der Montagelieferungen im Verhältnis zum ausländischen Exporteur sei auch nicht nach dem Umsatzsteuergesetz 1967, das mit Wirkung vom 1. Januar 1968 die Mehrwertsteuer in der Bundesrepublik Deutschland eingeführt hat, zulässig, denn dies verstoße gegen die Richtlinien des Rates 67/227 und 67/228 vom 11. April 1967 (ABl. Nr. 71 vom 14. 4. 1967) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern.

In Anbetracht dieser aus dem Gemeinschaftsrecht gezogenen Argumentation setzte der Präsident des Tribunale in Biella, einer Anregung der Antragstellerin folgend, durch Beschluß vom 27. Juli 1972 das Verfahren aus und legte die Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Ob es Artikel 95 des Vertrages verbietet, auf den Wert einer importierten Industrieanlage, die nach der Montage als neues selbständiges Ganzes betrachtet wird, die Umsatzsteuer zu erheben, wenn auf den Wert der einzelnen Maschinen, aus denen diese Anlage besteht, bei ihrer Einfuhr bereits eine Ausgleichsteuer entrichtet worden ist, in der die Umsatzsteuer enthalten ist, die auf den Wert der montierten Anlage erhoben werden soll (selbstverständlich ausschließlich der reinen Montagekosten).
2. Ob im Falle des Imports einer aus verschiedenen Maschinen, für welche die Mehrwertsteuer bereits bei ihrer Einfuhr von der Importfirma bezahlt wurde, zusammengesetzten Industrieanlage nach den Artikeln 2, 5, 7, 8 und 10 der Richtlinie 67/228 des Rates der EWG vom 11. April 1967 als Steuertatbestand nicht das Gelangen der einzelnen Maschinen in den Staat, sondern ihre Montage auf dem Boden des Einfuhrlands angesehen werden kann mit der Wirkung, daß die in der Gemeinschaft ansässige Exportfirma der Mehrwertsteuer, angewandt auf den Wert der montierten Anlage, unterworfen wird.
3. Falls die Frage 2 bejaht wird: Ob die Unterwerfung einer ausländischen Exportfirma (die laut Vertrag nur „frei Grenze" exportiert) unter das Steuerverfahren des Einfuhrstaats eine Verletzung der in den Artikeln 30 und 31 des Vertrages von Rom enthaltenen Verbotsnormen darstellt, die auf eine Einschränkung des Warenverkehrs im Gemeinsamen Markt hinausläuft.

Was zu diesen Fragen zu sagen ist, will ich nunmehr untersuchen, nachdem ich von den Äußerungen Kenntnis genommen habe, die die Antragstellerin des Ausgangsverfahrens, die Regierung der Italienischen Republik, die Regierung der Bundesrepublik Deutschland und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften im Verfahren gemacht haben.

1. Zunächst zur ersten Frage.

Hält man sich nur an die für sie gewählten Formulierungen, so macht die Beantwortung der ersten Frage offensichtlich keine Schwierigkeiten. In der Tat ist aus anderen Verfahren längst bekannt, daß der Sinn des Artikels 95 in der Untersagung von Diskriminierungen zu sehen ist: Es sollen importierte Güter nicht höhere inländische Abgaben zu tragen haben als gleichartige inländische Produkte (Rechtssache 31/67, Slg. 1968, 351). So gesehen liegt zweifellos die Annahme nahe, diese Vorschrift schließe es aus, nach der Erhebung von Ausgleichsteuer beim Import von Maschinen, d. h. nach Erhebung einer Abgabe, die unter anderem ein Äquivalent für die inländische Umsatzsteuer sein soll, die die Umsatzsteuer gleichsam enthält, noch einmal nach der Montage der Maschinen die Erhebung von Umsatzsteuer aufgrund des Maschinenwerts und der Montagekosten zuzulassen. Vom Wortlaut der Frage ausgehend, scheint sich also eine Beantwortung der Art aufzudrängen, daß solche Doppelbelastungen mit Artikel 95 nicht vereinbar sind.

Dagegen könnte übrigens auch nicht eingewendet werden, es seien auch im Inland Vorgänge vorstellbar, bei denen solche Maschinen vom Hersteller zunächst an einen Zwischenhändler und von ihm an den Endabnehmer weitergeliefert würden, also Vorgänge, bei denen es nach dem System der Mehrphasenumsatzsteuer ebenfalls zu zweimaliger Steuererhebung komme. Dieser Einwand wäre einfach deswegen unerheblich, weil derartige Geschäfte aus Gründen der Vermeidung unnötiger Belastungen kaum anzutreffen, weil sie atypisch sind. Wie die Kommission nicht zuletzt unter Hinweis auf Artikel 97 des EWG-Vertrages (d. h. die Möglichkeit der Bildung von Durchschnittssätzen bei der Erhebung der Ausgleichsteuer) mit Recht hervorgehoben hat, kommen im gegenwärtigen Zusammenhang tatsächlich nur typische Absatzvorgänge in Betracht, d. h. es ist auf die inländische Belastung der Stufe des Herstellers abzustellen, der unmittelbar an Endabnehmer verkauft. Da bei dieser Konstellation aber sicher nur einmal Umsatzsteuer entrichtet werden muß, könnte zweifellos — um es noch einmal zu sagen — der Schluß naheliegen, es sei das, was nach der Schilderung des vorlegenden Richters auf den ersten Blick wie eine Doppelbesteuerung aussieht, als nach Artikel 95 des EWG-Vertrags unzulässig anzusprechen.

Indessen dürfte die Lösung des aufgeworfenen Problems, genau betrachtet, doch nicht so einfach sein, und dies im Hinblick auf die von der Bundesregierung vorgetragene Argumentation. Wie Sie wissen, bestreitet die Bundesregierung mit Nachdruck, in der Ausgleichsteuer sei die Umsatzsteuer bereits enthalten gewesen. Sie macht geltend, allein entscheidend sei ein Belastungsvergleich im Einzelfall. Werde er, bezogen auf die jetzt interessierenden Waren, in zutreffender Weise durchgeführt, werde also ermittelt, welche umsatzsteuerlichen Belastungen vergleichbare, im Inland erzeugte und montierte Industrieanlagen zu tragen hatten, so sei festzustellen, daß es sich nicht nur um die Belastung mit 4 % Umsatzsteuer auf Werklieferungen handelte, sondern außerdem (mit Rücksicht auf das System der Mehrphasenumsatzsteuer) um Belastungen auf den Vorstufen der Erstellung, d. h. Belastungen der Vorlieferungen von Ausgangsstoffen und Halbfertigerzeugnissen. Diese Vorbelastung habe bei den meisten Investitionsgütern mehr als 6 % betragen, und sie habe bei Spezialkrempelmaschinen, den jetzt zur Debatte stehenden Erzeugnissen, ein Niveau von 5,71 % erreicht. Auf diese Weise aber komme man zu einer Gesamtbelastung von rund 10 %, und damit zeige sich, namentlich wenn man bedenke, daß es sich bei dem Ausgleichsteuersatz von 6 % um einen Durchschnittssatz gehandelt habe, daß trotz Doppelbesteuerung importierter Industrieanlagen eine Diskriminierung ausländischer Erzeugnisse nicht gegeben war.

Können wir, so hat man sich also zu fragen, an diesen Einlassungen ohne weiteres vorbeigehen, wie es anscheinend die Klägerin des Ausgangsverfahrens und die Kommission für richtig halten? Mir erscheint das nicht unbedenklich, und dies obgleich man nicht umhin kann einzuräumen, daß einige von ihnen vorgetragene Argumente sicher nicht bedeutungslos sind.

So ist es zweifellos richtig, davon auszugehen, daß die Ausgleichsteuer im allgemeinen die Funktion hatte, für eine umsatzsteuerliche Gleichstellung importierter Waren zu sorgen, und zwar in doppelter Hinsicht: einmal im Hinblick darauf, daß Importwaren bei der Ausfuhr nicht der Umsatzsteuer unterlagen (Ausgleich für die unmittelbare Umsatzsteuerbelastung), und zum anderen mit Rücksicht darauf, daß beim Export eine Rückerstattung der Vorbelastungen gewährt wurde (Ausgleich für die mittelbare Umsatzsteuerbelastung). So gesehen ist die Feststellung nicht von der Hand zu weisen, die Umsatzsteuer sei in der Ausgleichsteuer bereits „enthalten". Dem entspricht übrigens auch die in den einschlägigen Kommentaren vertretene Meinung, und dafür läßt sich nicht zuletzt auf die von der Bundesregierung am 12. März 1963 der Kommission gegen-

über abgegebene Erklärung hinweisen, nach der in dem Ausgleichsteuersatz von 6 % der allgemeine Umsatzsteuersatz von 4 % enthalten und nur der Rest von 2 % als eigentliche Ausgleichsteuer, d. h. als Ausgleich für die Vorbelastung, anzusehen sei. Außerdem muß zu denken geben, wenn in diesem Zusammenhang geltend gemacht wird, die These der Bundesregierung impliziere, daß ein voller Ausgleich nur in den verhältnismäßig seltenen Fällen der Montagelieferungen vorliege, während es an einem solchen Ausgleich in der weit überwiegenden Zahl der Fälle einfacher Importe fehle.

Andererseits (und dies läßt sich gegen die Ansicht der Kommission anführen, es sei zu *vermuten,* daß die Ausgleichsteuer der inländischen Belastung vollkommen entspreche) kommen wir jedoch auch nicht an der Erkenntnis vorbei, daß die einschlägigen Kommentare ausdrücklich hervorheben, mit einem Satz von 2 % sei kein voller Ausgleich der Vorbelastung erreicht worden (vgl. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz von Hübschmann, Grabower, Beck, von Wallis, Schwarz, Schmidt, Anm. 4 zu § 7 Abs. 4 bis 7). Insbesondere ist bemerkenswert, was Schwarz (in seinem Kommentar zur Umsatzausgleichsteuer, Anm. 14 zu § 7 des Umsatzsteuergesetzes) in diesem Zusammenhang ausführt, nämlich die Erkenntnis, es sei bei der Beratung des Zwölften Umsatzsteueränderungsgesetzes Wert darauf gelegt worden, die Ausgleichsteuer nicht in jedem Falle zu erhöhen, in dem ein Ausgleichsteuersatz hinter der Umsatzsteuerbelastung vergleichbarer Inlandsware zurückbleibt, sondern nur dann, wenn die Divergenz zu einer so weitgehenden Wettbewerbsbeeinträchtigung für die inländischen Erzeugnisse geführt hat, daß bei den betreffenden Wirtschaftszweigen strukturelle Auswirkungen sich zeigen. Auch erkennen wir, daß sich eine entsprechende Äußerung in der schon erwähnten, von der Bundesregierung der Kommission gegenüber abgegebenen Erklärung findet, in der es in der Tat heißt, die meisten Produkte hätten eine Vorbelastung von *über* 50 % des Normalsatzes zu tragen, und der zufolge nach Ansicht des Bundesverbandes der deutschen Industrie bei 96 % aller Erzeugnisse die Umsatzsteuervorbelastung sogar 4 % beträgt. Außerdem ist die Tatsache aufschlußreich, daß die bei der *Ausfuhr* geltenden Erstattungssätze (von denen es übrigens in einer an die Kommission gerichteten Stellungnahme des Bundesfinanzministers vom 13. November 1959 heißt, sie seien zu niedrig und kein völliger Ausgleich der Vorbelastung) in Höhe von 3 % festgelegt waren, was sicher nicht geduldet worden wäre, wenn davon hätte ausgegangen werden müssen, daß der Anteil von 2 % in der Ausgleichsteuer einen vollkommenen Ausgleich der Vorbelastung bezweckte.

Was muß aus all diesen Einsichten, zu denen die Bundesregierung meines Erachtens einleuchtende handelspolitische Gründe vorgebracht hat, gefolgert werden? Wie mir scheint, kann es nur dies sein: Es ist für die Anwendung von Artikel 95 des EWG-Vertrags nicht angängig, allein auf den Besteuerungsvorgang abzustellen, d. h. auf die Tatsache, daß in einem gegebenen Fall, wie auch in dem des Ausgangsverfahrens, eine wiederholte Belastung von Importgütern mit Umsatzsteuer erfolgte. Angesichts des Versuches der Bundesregierung, unter Anführung exakter Zahlen und unter Berufung auf Sachverständigengutachten den Nachweis einer Gleichbehandlung importierter Erzeugnisse zu führen, ist es vielmehr notwendig, einen Belastungsvergleich im Einzelfall anzustellen. Aus ihm allein ergibt sich dann, ob Artikel 95 in dem Falle verletzt worden ist, der das Ausgangsverfahren interessiert. Ein solcher Vergleich kann natürlich nicht im gegenwärtigen Verfahren durchgeführt werden, da dies nicht mehr Rechtsinterpretation, sondern bereits Rechtsanwendung wäre, wie sie vom Gerichtshof allenfalls in einem Verfahren nach Artikel 169 praktiziert werden darf. Zu ihm ist im Rahmen der gegenwärtigen Verfahrenskonstellation vielmehr der vorlegende Richter aufgerufen, der sich bei der Lösung dieses schwierigen Problems ge-

gebenenfalls des Beistandes von Experten bedienen muß.

Damit kann ich die Beantwortung der ersten Frage, bei der man sich sinnvollerweise nicht streng an ihren Wortlaut halten darf, abschließen und mich der zweiten Frage des Vorlagebeschlusses zuwenden.

2. Die zweite Frage bezieht sich auf die Auslegung der Ratsrichtlinie 67/228 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern. In diesem Zusammenhang soll geklärt werden, was bei der Einfuhr einer aus verschiedenen Maschinen zusammengesetzten Industrieanlage als maßgeblicher Steuertatbestand anzusehen ist, die Einfuhr der Maschinen, das Gelangen der Maschinen in den Importstaat (wobei die Mehrwertsteuer von der Importfirma zu entrichten ist) oder auch die Montage der Maschinen im Einfuhrland (wobei die Exportfirma die Mehrwertsteuer nach Maßgabe des Wertes der montierten Anlage zu bezahlen hätte, mit der Möglichkeit des Abzugs der bei der Einfuhr entrichteten Mehrwertsteuer). Diese Frage ist im Hinblick darauf gestellt, daß in der Bundesrepublik Deutschland das alte Umsatzsteuersystem mit Wirkung vom 1. Januar 1968 durch das Mehrwertsteuersystem ersetzt worden ist und daß sich in einem Schreiben des Finanzamts Bentheim vom 17. August 1971 auch gewisse Äußerungen zur Anwendung des neuen Gesetzes auf Werklieferungen im Inland durch ausländische Firmen finden.

Zu dieser Frage hat die Kommission bekanntlich vorweg die Ansicht bekundet, es fehle ihr an der Entscheidungserheblichkeit, und sie hat daher im schriftlichen Verfahren überhaupt nicht und in ihren mündlichen Ausführungen nur hilfsweise und kurz Stellung bezogen. Die Antragstellerin des Ausgangsverfahrens dagegen hat diese Einstellung mißbilligt. Sie steht auf dem Standpunkt, der nationale Richter habe hinsichtlich der Frage der Entscheidungserheblichkeit einen Ermessensraum. Dem mit einer Vorlage befaßten Gerichtshof stehe es daher nicht zu, die Entscheidungserheblichkeit zu prüfen, vielmehr sei er auf eine Beantwortung der ihm gestellten Fragen beschränkt.

Sehen wir also zunächst zu, wie es sich damit verhält.

Was die grundsätzliche Frage angeht, ob der Gerichtshof die Entscheidungserheblichkeit ihm unterbreiteter Fragen prüfen kann, so habe ich meine Auffassung insofern schon sehr früh dahin artikuliert, daß der Gerichtshof nicht in jedem Falle gezwungen sein könne, in diesem Zusammenhang die Ansicht des nationalen Richters zu übernehmen. Ich verweise dazu auf meine Schlußanträge in der Rechtssache 26/62 (Slg. 1963, 40). Diese Ansicht hat sich der Gerichtshof inzwischen wenigstens teilweise zu eigen gemacht, nämlich (im Salgoil-Urteil, 13/68. — Slg. 1968, 679) mit der Feststellung, es könne von der Auslegung einer Vorschrift abgesehen werden, wenn sie von einem nationalen Richter *offensichtlich irrtümlich* für die Lösung eines Rechtsstreits herangezogen wird. Nach meiner Überzeugung besteht auch nach den Ausführungen der Antragstellerin des Ausgangsverfahrens jetzt kein Anlaß, von dieser Rechtsauffassung abzugehen. Tatsächlich besteht ja der Sinn der Verfahren nach Artikel 177 des EWG-Vertrags allein darin, eine einheitliche *Anwendung* des Gemeinschaftsrechts in den Mitgliedstaaten zu gewährleisten und dabei Interpretationshilfe zu geben. Es kann von ihnen also nur Gebrauch gemacht werden, soweit eine Anwendung des Gemeinschaftsrechts überhaupt zu gewärtigen ist. Scheidet eine solche Anwendung dagegen offensichtlich aus und kann dies festgestellt werden ohne Eingriff in die auf nationalem Recht basierenden Deduktionen (die selbstverständlich dem nationalen Richter vorbehalten sind), so darf die Beantwortung gestellter Fragen unterbleiben, weil es nicht Aufgabe des Gerichtshofes ist, Abhandlungen von rein akademischem Interesse zu erstellen. In Anwendung dieses Grundsatzes, den die Antragstellerin mit ihren Argumenten — wie schon gesagt — nicht zu erschüttern vermochte, gelange ich, bezogen auf

die Fakten des vorliegenden Falles, zu folgenden Feststellungen.

Zwar ergibt sich aus den vom Präsidenten des Tribunale in Biella übermittelten Akten, daß vom Finanzamt Bentheim unter dem Datum des 18. Januar 1971 neben Steuerbescheiden für die Jahre 1963 bis 1967 (die sich eindeutig auf das alte deutsche Umsatzsteuerrecht beziehen) auch ein „Steuerbescheid *1968*" ausgestellt worden ist. Bei näherem Zusehen wird aber deutlich, daß auch er nur eine Steuerschuld nach *altem* Umsatzsteuerrecht zum Gegenstand hat, wurde doch in der für das neue Umsatzsteuergesetz reservierten Rubrik jede Eintragung unterlassen. Feststeht außerdem, daß es in dem Verfahren vor dem italienischen Richter allein um Steuerschulden aus den erwähnten Steuerbescheiden geht, für die Pfändungen vorgenommen worden sind, denn die Antragstellerin verlangt ja unter Bestreiten der Zulässigkeit der Pfändung die Begleichung der von ihr erfaßten Kaufpreisforderung. Wenn in einem Schreiben des Finanzamts Bentheim auch gewisse Äußerungen zur Anwendung des neuen Umsatzsteuergesetzes enthalten sind, so müssen sie jetzt deswegen außer Betracht bleiben, weil es sich nur um Auskünfte und die Aufforderung zur Abgabe von Steuererklärungen nach dem neuen Umsatzsteuerrecht handelt, ohne daß es bereits zu entsprechenden Steuerfestsetzungen und namentlich auch zu Pfändungshandlungen gekommen wäre, die — wie gesagt — für das Ausgangsverfahren allein von Relevanz sind. Somit läßt sich tatsächlich mit Sicherheit sagen, daß im Ausgangsverfahren die Frage der Besteuerung nach dem neuen deutschen Umsatzsteuerrecht keinerlei Bedeutung hat. Daraus aber läßt sich auch folgern, daß gegenwärtig keine Notwendigkeit besteht, auf die Auslegung der erwähnten Ratsrichtlinie, die sich allein auf das neue Recht, nämlich die am 1. Januar 1968 in Kraft getretene Mehrwertsteuer bezieht, einzugehen.

Wegen eindeutig fehlender Entscheidungserheblichkeit kann demnach von der Beantwortung der zweiten Frage abgesehen werden, und dies, ohne daß es auf die Lösung des Problems ankäme, von welchem Zeitpunkt an die Richtlinie Rechtswirkungen hat, nämlich schon von der effektiven Einführung des Mehrwertsteuersystems in der Bundesrepublik an oder erst vom 1. Januar 1972, d. h. von dem Zeitpunkt an, zu dem gemäß der Richtlinie 463/69 (ABl. L 320 vom 20. 12. 1969) die Mehrwertsteuer spätestens in allen Mitgliedstaaten eingeführt worden sein mußte.

3. Zur dritten Frage schließlich, der wir uns jetzt noch zuwenden, könnte an sich der Standpunkt vertreten werden, es sei auch auf sie nicht einzugehen, da sie nur für den Fall der Bejahung der zweiten Frage gestellt worden ist und da sich eine solche Bejahung — wie wir gesehen haben — nicht ergibt. Nach dem Wortlaut der Frage und nach den Ausführungen der Antragstellerin kann jedoch der Eindruck entstehen, daß sich die dritte Frage nicht nur auf die Zeit nach Einführung der Mehrwertsteuer bezieht, sondern auch auf die Periode, zu der das alte deutsche Umsatzsteuergesetz in Geltung war. Deshalb erscheint es mir angebracht, wenigstens mit dieser thematischen Beschränkung auch die dritte Frage noch zu behandeln, d. h. zu prüfen, ob eine Verletzung der Artikel 30 und 31 des EWG-Vertrags darin zu erblicken ist, daß eine ausländische Firma, die frei Werk oder frei Grenze exportiert, also für einen Eigentumsübergang im Ausland sorgt, dem Steuerverfahren des Einfuhrlands unterworfen wird.

Dazu läßt sich meines Erachtens in Kürze folgendes bemerken.

Vorweg bedarf es einer gewissen Modifizierung der gestellten Frage. Wenn ich recht sehe, erschöpften sich nämlich die von der Antragstellerin mit ihren ausländischen Kunden abgeschlossenen Verträge nicht in Lieferungen frei Werk oder frei Grenze, vereinbart war vielmehr auch die Montage im Importland, also die Erbringung einer Leistung in diesem Land.

So gesehen liegt es aber ohne weiteres nahe, nichts Stoßendes dabei zu finden, daß die Antragstellerin auch dem Steuer-

verfahren des Importlands (nur darum geht es jetzt, nicht um die *Höhe* der Steuer) unterworfen wurde. Zwar ist einzuräumen, daß dies eine gewisse Belastung für den Exporteur mit sich bringt, weil er in einem fremden Land mit einer fremden Sprache ein unter Umständen fremdartiges Verfahren durchzustehen hat. Bei Einschaltung von Steuerberatern, auf die ja auch inländische Unternehmen nicht verzichten können, dürfte eine solche Beschwernis beim grenzüberschreitenden Handel aber kaum zu Handelsbeeinträchtigungen ähnlich denen führen, die mit mengenmäßigen Beschränkungen verbunden sind.

Sieht man — wie es die Bundesregierung tut — in Artikel 30 des EWG-Vertrags nur eine besondere Ausprägung des Diskriminierungsverbotes, so ist außerdem wesentlich, daß für ausländische Unternehmen nicht irgendein spezielles, komplizierteres Steuerverfahren gegolten hat, sondern daß sie ebenso wie inländische Produzenten dem normalen Steuerverfahren unterworfen waren.

Endlich gilt es auch zu bedenken, daß bei Anerkennung der These, mit Artikel 30 sei die Unterwerfung unter ein ausländisches Steuerverfahren für die in einem anderen Mitgliedstaat erbrachten Leistungen nicht zu vereinbaren, die Verwirklichung des freien Dienstleistungsverkehrs, eines wesentlichen Anliegens des Vertrages, schwerlich durchzusetzen gewesen wäre. Deshalb scheint ja auch die bereits erwähnte Umsatzsteuerrichtlinie, auf die jetzt nicht weiter einzugehen ist, nicht auszuschließen, daß die in einem anderen Mitgliedstaat erbrachten Leistungen in dem betreffenden Staat von der Mehrwertsteuer erfaßt werden (vgl. Art. 2 a der Richtlinie 67/228 vom 11. 4. 1967).

Ich würde daher meinen, daß die Erfassung der von der Antragstellerin durch Montage erbrachten Leistungen im Rahmen des früheren deutschen Steuerverfahrens (auf die Besonderheiten und Komplikationen des neuen Mehrwertsteuergesetzes kommt es jetzt nicht an) schwerlich dazu berechtigt, von einem Verstoß gegen Artikel 30 des EWG-Vertrags zu sprechen.

Mit diesen Bemerkungen ist auch zu der dritten Frage, soweit sie als für das Verfahren erheblich angesehen werden kann, alles Wesentliche gesagt.

4. Lassen Sie mich danach meine Meinung für die Schlußanträge noch einmal zusammenfassen. Ich schlage vor, auf die vom Präsidenten des Tribunale in Biella gestellten Fragen wie folgt zu antworten:

a) Artikel 95 des EWG-Vertrags verbietet es, importierte Güter stärker zu belasten als vergleichbare einheimische Produkte. Seine Anwendung setzt einen Belastungsvergleich im Einzelfall unter Berücksichtigung der auf einheimischen Produkten liegenden Vorbelastungen voraus. Das Verbot greift aber nicht schon aufgrund der Feststellung ein, daß Umsatzsteuer auf den Wert einer Industrieanlage nach Montage entrichtet werden mußte, wenn vorher beim Import einzelner Maschinen schon Ausgleichsteuer fällig wurde, die auch den Zweck hat, der inländischen Umsatzsteuerbelastung Rechnung zu tragen.

b) Die Beantwortung der zweiten, sich auf Probleme der Mehrwertsteuererhebung beziehenden Frage ist für die Entscheidung des nationalen Rechtsstreits offensichtlich nicht erforderlich, da es im Ausgangsverfahren allein um eine nach dem alten deutschen Umsatzsteuergesetz festgesetzte Steuer-

schuld geht. Insofern kann eine Stellungnahme des Gerichtshofes unterbleiben.

c) Artikel 30 und 31 des EWG-Vertrags schließen nicht aus, daß eine in einem Mitgliedstaat ansässige Exportfirma bei Erfüllung eines inländischen Steuertatbestands eines anderen Mitgliedstaats dem dort geltenden, in gleicher Weise auf inländische Unternehmen anwendbaren Steuerverfahren unterworfen wird.