# Urteil des Gerichtshofes vom 4. April 1968[1]

## Leitsätze

1. *Politik der EWG — Gemeinsame Regeln — Steuerliche Vorschriften — Kumulative Mehrphasensteuer — Durchschnittssätze für eingeführte Waren oder Gruppen von Waren im Sinn von Artikel 97 Absatz 1 — Keine Rechte der einzelnen*

2. *Politik der EWG — Gemeinsame Regeln — Steuerliche Vorschriften — Auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten erhobene inländische Abgaben eines Mitgliedstaats — Begriff*

   *(EWG-Vertrag, Artikel 95)*

1. Vgl. Leitsatz Nr. 4 des Urteils 28/67

2. Vgl. Leitsatz Nr. 3 des Urteils 28/67

---

In der Rechtssache 13/67

betreffend das dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Finanzgericht München in dem vor diesem Gericht anhängigen Rechtsstreit der

FIRMA KURT A. BECHER, MÜNCHEN,

gegen

HAUPTZOLLAMT MÜNCHEN-LANDSBERGERSTRASSE

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 95 und 97 des EWG-Vertrags

1 — Verfahrenssprache: Deutsch.

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung

des Präsidenten R. Lecourt,
der Kammerpräsidenten A. M. Donner und W. Strauß (Berichterstatter),
der Richter A. Trabucchi und J. Mertens de Wilmars,
Generalanwalt: J. Gand,
Kanzler: A. Van Houtte,

folgendes

# URTEIL

## TATBESTAND

### I. Sachverhalt

*1. Vorgeschichte*

Die Firma Becher ließ am 7. Dezember 1962 zwei Sendungen italienischen Mais zum freien Verkehr abfertigen. Das beklagte Hauptzollamt forderte von ihr hierfür nach deutschem Recht Umsatzausgleichssteuer (nachstehend: „UASt") in Höhe von 1,5 %.

Hiergegen erhob die Firma Becher auf dem Verwaltungsweg Einspruch; zur Begründung führte sie aus, daß die UASt im vorliegenden Fall die gleiche Wirkung wie ein Zoll habe und daher gegen Artikel 18 Nr. 1 der Verordnung Nr. 19 des EWG-Rats über die schrittweise Errichtung einer gemeinsamen Marktorganisation für Getreide (Amtsblatt vom 20. April 1962, S. 933) verstoße.

Der Einspruch blieb erfolglos. Die Firma Becher erhob deswegen Klage vor dem Finanzgericht München und machte hierbei ergänzend geltend, das von der beklagten Verwaltung angewandte deutsche Steuerrecht verstoße gegen Artikel 95 EWG-Vertrag, da

— die Lieferungen von inländischem Mais durch Erzeuger und Großhändler in Deutschland von der Umsatzsteuer befreit

seien, so daß eine *unmittelbare* Belastung im Sinn von Artikel 95 EWG-Vertrag nicht gegeben sei;

— derartige Lieferungen auch nicht im Sinn dieser Bestimmung *mittelbar* belastet seien, da die Belastung der bei der Herstellung der gleichartigen Inlandsware verwendeten Hilfsstoffe und Produktionsmittel nicht zum Vergleich herangezogen werden dürfe; im übrigen sei diese Belastung nicht nennenswert.

*2. Inhalt des Vorlagebeschlusses; Ausführungen des vorlegenden Gerichts*

A — Das Finanzgericht München hat am 26. April 1967 beschlossen, die Vorabentscheidung des Gerichtshofes darüber einzuholen,

„I. ob Artikel 97 Absatz 1 EWG-Vertrag unmittelbare Wirkungen hat und individuelle Rechte des einzelnen begründet, welche die staatlichen Gerichte zu beachten haben, oder ob im Fall, daß ein Durchschnittssatz nicht den Grundsätzen des Artikels 95 EWG-Vertrag entspricht, lediglich die Kommission das Recht hat, gemäß Artikel 97 Absatz 2 EWG-Vertrag geeignete Richtlinien oder Entscheidungen an den betreffenden Staat zu richten;

II. wie der Begriff ‚Durchschnittssätze' in Artikel 97 EWG-Vertrag auszulegen ist, insbesondere

a) ob bei einem kumulativen Mehrphasensteuersystem Umsatzausgleichssteuersätze generell als Durchschnittssätze im Sinn des Artikels 97 EWG-Vertrag gelten, oder

b) ob in jedem Fall zu prüfen ist, ob ein Steuersatz nicht über oder unter dem Durchschnitt der unmittelbaren und mittelbaren Umsatzsteuer-Belastung gleichartiger inländischer Waren liegt, zum Beispiel, wenn der Steuersatz nur der Belastung *einer* Umsatzphase einer gleichartigen inländischen Ware entspricht;

c) ob ein Durchschnittssatz vorliegt, wenn Waren verschiedener Fertigungsstufen, z.B. Getreide und daraus hergestellte Backwaren, unter den gleichen Steuersatz fallen;

III. was unter inländischen Abgaben zu verstehen ist, die gleichartige inländische Waren mittelbar zu tragen haben; gehört dazu auch die Umsatzsteuer beziehungsweise Beförderungssteuer, die auf den bei der Herstellung und Lieferung der gleichartigen Waren verwendeten Hilfsstoffen, Verpackungsmaterialien, Betriebs- oder Produktionsmitteln und auf den von Dritten durchgeführten Transporten ruht?"

B — Das Finanzgericht führt hierzu insbesondere aus:

Zur Frage I:

Der Gerichtshof habe in der Rechtssache 57/65 (RsprGH XII, 259) entschieden, daß Artikel 95 Absatz 1 unmittelbare Wirkungen

zugunsten des einzelnen habe. Dieser Grundsatz müsse auch dann gelten, wenn der Steuerpflichtige sich darauf berufe, daß ein Durchschnittssatz gegen Artikel 95 verstoße. Daß die Prüfung einer derartigen Rüge möglicherweise umfangreiche Ermittlungen und besondere Berechnungsmethoden erfordere, könne nicht ausschlaggebend sein. Artikel 97 zwinge den Mitgliedstaat nicht zur Festlegung von Durchschnittssätzen, wenn diese auch bei einem System der kumulativen Mehrphasensteuer in der Regel nicht zu umgehen seien. Entschließe sich aber der Mitgliedstaat hierzu, so werde er schon vor der Festlegung der Durchschnittssätze seine Berechnungen angestellt haben, nicht erst auf die Klage eines Staatsbürgers hin. Zumindest sei er nach Artikel 95 Absatz 3 verpflichtet gewesen, die bestehenden Steuersätze spätestens bis zum 1. Januar 1962 entsprechend zu überprüfen.

Zur Frage II:

Ein Durchschnittssatz könne die durchschnittliche Belastung sowohl verschiedener Waren (also einer Warengruppe) als auch *einer* Ware auf verschiedenen Herstellungs- und Vertriebswegen wiedergeben. Beide Möglichkeiten seien bei einem kumulativen Mehrphasensteuersystem praktikabel und oft unumgänglich.

In jedem Fall müßten zur Bildung eines Durchschnittssatzes die *Gesamt*belastungen der gleichartigen inländischen Waren — im Sinn einer positiven Beantwortung der Frage III — festgestellt werden. Ein echter Durchschnittssatz sei aber nur gegeben, wenn die zu einer Gruppe zusammengefaßten Waren annähernd gleich belastet seien, also etwa die gleiche Zahl von Umsatzphasen durchliefen und sich auch hinsichtlich der Vorbelastung der Hilfsstoffe usw. nicht zu sehr voneinander unterschieden. Das Finanzgericht habe Bedenken, ob Rohstoffe, die zudem überwiegend steuerfrei seien, mit den daraus hergestellten Waren, die einen größeren Produktionsweg durchliefen und eine höhere Vorbelastung trügen, zum Beispiel Getreide und Backwaren, in *einem* Durchschnittssatz zusammengefaßt werden könnten.

## II. Verfahren

Der Vorlagebeschluß ist am 3. Mai 1967 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen.

Die Regierung der Bundesrepublik Deutschland, die Kommission der Europäischen Gemeinschaften und die Firma Becher haben gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG schriftliche Erklärungen abgegeben und in den Sitzungen vom 5. bis 7. Dezember 1967 mündlich verhandelt.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 25. Januar 1968 vorgetragen und begründet.

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens wird vertreten durch die Rechtsanwälte Dr. Wendt und Dr. Dräger, Hamburg. Die Regierung der Bundesrepublik Deutschland wird vertreten durch Ministerialrat Dr. Everling, Ministerialrat Hahnfeld und Oberlandesgerichtsrat Dr. Bülow, die Kommission der Europäischen Gemeinschaften durch ihren Rechtsberater Dr. Thiesing.

## III. Zusammenfassung der Ausführungen der Verfahrensbeteiligten

### *1. Zur ersten Frage*

Die *Firma Becher* ist der Ansicht, die unmittelbare Anwendbarkeit auch von Artikel 97 ergebe sich bereits aus dem Urteil 57/65.

Artikel 97 stelle nur einen Unterfall von Artikel 95 dar; die staatlichen Gerichte seien daher berechtigt und verpflichtet, auch solche Steuersätze auf ihre Vereinbarkeit mit Artikel 95 zu überprüfen, von denen der betroffene Staat behaupte, sie seien Durchschnittssätze.

Daß die Ermittlung der Belastung der nationalen Erzeugnisse schwierig sein möge, schließe die unmittelbare Geltung nicht aus. Im übrigen ergäben sich die Hauptschwierigkeiten bei der Berechnung der inländischen Abgaben, welche „gleichartige inländische Waren mittelbar zu tragen haben" (Art. 95); das gelte aber ebensosehr für die Fälle, in denen Artikel 95 allein anwendbar sei.

Auch wenn man Artikel 97 für sich allein betrachte, komme man zum gleichen Ergebnis. Diese Vorschrift räume den Mitgliedstaaten nur insofern ein Ermessen ein, als sie ihnen freistelle, ob sie Durchschnittssätze bilden und Waren zu Gruppen zusammenfassen wollten. Dagegen bestehe kein Ermessen hinsichtlich der Fragen, wie die Umsatzsteuerbelastung zu ermitteln sei, wie Durchschnittssätze berechnet werden müßten und welche Waren zu Gruppen zusammengefaßt werden dürften.

Artikel 97 Absatz 2 spreche nicht gegen, sondern für die hier vertretene Auffassung. Diese Bestimmung wolle die Stellung der Kommission gegenüber den Mitgliedstaaten stärken: die Kommission dürfe hiernach sofort verbindliche Maßnahmen treffen und brauche nicht, wie nach Artikel 169, mit einer unverbindlichen Stellungnahme zu beginnen. Der Grund hierfür liege darin, daß „bei der Anwendung des Artikels 97 die Gefahr vertragswidriger

Manipulationen der Mitgliedstaaten besonders groß ist". Dies wiederum beweise, daß der Schutz der Vertragsziele durch die Kommission vorliegend in besonders starkem Maß der Ergänzung durch die vom nationalen Richter auszuübende Rechtskontrolle bedürfe.

Die *Bundesregierung* führt aus, auch wenn der Gerichtshof seine Rechtsprechung zu Artikel 95 bestätigen sollte, ergebe sich hieraus noch nichts für die unmittelbare Anwendbarkeit von Artikel 97.

*a)* Diese Vorschrift könne eine solche Wirkung nicht haben, weil sie keine „klare und unbedingte Verpflichtung" im Sinn des Urteils 57/65 ausspreche:

— sie verweise lediglich auf die „Grundsätze" des Artikels 95;

— der Begriff des „Durchschnitts" setze die Möglichkeit von Abweichungen in dem einen oder anderen Sinn voraus und deute auf eine Wertung, für die ein gewisser Ermessensspielraum bestehe;

— mit Rücksicht auf die unten (3) geschilderten Schwierigkeiten sei Artikel 97 dahin zu verstehen, daß er die üblichen — unvermeidbaren — Schätzungen und Pauschalierungen für zulässig erkläre.

*b)* Die Richtigkeit dieser Überlegungen erweise sich auch daran, daß Artikel 97 das von der Kommission bei Vertragsverletzungen der Mitgliedstaaten einzuschlagende Verfahren abweichend von Artikel 169 regele. Der Grund hierfür sei, daß die für die Anwendung des Artikels 97 erforderlichen Wertungen und Schätzungen einer Überprüfung durch die Gemeinschaft bedürften; die Verfasser des Vertrages hätten vermeiden wollen, daß über die Anwendung des Ermessens unmittelbar vor dem Gerichtshof gestritten werde.

Würden Durchschnittssätze unmittelbar von den staatlichen Gerichten nachgeprüft werden können, so würde die Richtlinien-Befugnis der Kommission gegenstandslos werden.

*c)* Gegen die hier vertretene Auffassung könne nicht eingewendet werden, sie führe in den einzelnen Mitgliedstaaten zu unterschiedlichen Ergebnissen. Da die Rechtsvorschriften der verschiedenen Staaten voneinander abwichen, sei es unvermeidlich, daß gewisse Vertragsvorschriften nur in einem Teil dieser Staaten angewandt würden. Da sämtliche Mitgliedstaaten bis zum 1. Januar 1970 die Mehrwertsteuer einführen würden, habe die Problematik von Artikel 97 nur Übergangscharakter.

*d)* Das Gemeinschaftsrecht enthalte eine Reihe von Vorschriften, die sich lediglich an die Staaten richteten und ihnen die

Umsetzung in unmittelbar den einzelnen betreffendes Recht aufgäben. Hierbei handele es sich vornehmlich um solche Materien, die in die innerstaatliche Rechtsordnung eingriffen. Diese Ordnungen stellten geschlossene Systeme dar, innerhalb derer alle Normen bis zu einem gewissen Grade interdependent seien; daher sei es hier den Mitgliedstaaten überlassen worden, die Gemeinschaftsnormen harmonisch in die eigene Rechtsordnung einzufügen.

Gerade der Fall der deutschen UASt zeige die Bedeutung dieser Erwägungen. Würde man hier von einer unmittelbaren Geltung ausgehen, so müßten die Gerichte jeweils umfangreiche Untersuchungen darüber anstellen, ob ein Steuersatz überhöht sei. Hieraus entstünden allen Beteiligten unverhältnismäßige Nachteile.

*e)* Artikel 97 sei eine selbständige Vorschrift, die sich an diejenigen Mitgliedstaaten wende, welche die Umsatzsteuer nach dem System der kumulativen Mehrphasensteuer erheben, und demgemäß die Fälle regele, in denen ein konkreter Belastungsvergleich nicht möglich sei. Daß er auf Artikel 95 verweise, geschehe lediglich zur Vermeidung von Wiederholungen. Aus der Bezugnahme einer Vorschrift auf eine andere ergebe sich nicht ipso facto ein Unterordnungsverhältnis. Gegenstand jener Verweisung seien im übrigen lediglich die „Grundsätze" von Artikel 95.

Auch das besondere Verfahren, das Artikel 97 Absatz 2 vorsehe, spreche dagegen, ihn als einen „Unterfall" des Artikels 95 in dem Sinn anzusehen, daß alle für diese Vorschrift geltenden Regeln auch auf jene Bestimmung anzuwenden seien. Allenfalls könne man ihn als lex specialis bezeichnen, obwohl diese Konstruktion kaum der Tatsache gerecht werde, daß das System der kumulativen Mehrphasensteuer in fünf Mitgliedstaaten gelte.

Die *Kommission* teilt im Ergebnis die Meinung der Bundesregierung:

Artikel 97 gewähre den Mitgliedstaaten einen erheblichen Ermessensspielraum, indem er ihnen gestatte, „Durchschnittssätze" für „Waren *oder* Gruppen von Waren" festzulegen. Diese Möglichkeit habe der Vertrag vorsehen müssen, da es in einem System der kumulativen Mehrphasensteuer technisch unmöglich sei, die Vorbelastung einer Ware genau zu errechnen und somit zu vermeiden, daß etwaige Durchschnittssätze nach oben oder unten von der tatsächlichen Belastung einzelner Waren abwichen.

Diese Schwierigkeiten würden dadurch vergrößert, daß die einzelnen Mitgliedstaaten verschiedene Berechnungsmethoden anwendeten, um die durchschnittliche Belastung einer Ware festzustellen.

Ein ausgedehnter Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten bestehe überdies bei der Abgrenzung von Warengruppen, und zwar ungeachtet der Tatsache, daß es unzulässig wäre, in mehr oder minder willkürlicher Weise einzelne Waren zu großen Gruppen zusammenzufassen.

Auch die besonderen Verfahrensvorschriften von Artikel 97 Absatz 2 sprächen dafür, daß einzig die Kommission berufen sei, für die Einhaltung der Bestimmungen dieses Artikels zu sorgen.

Nach alledem erfülle Artikel 97 nicht die erforderlichen Voraussetzungen, um unmittelbare Wirkungen entfalten zu können.

Allerdings seien die staatlichen Gerichte befugt zu prüfen, ob tatsächlich ein Anwendungsfall von Artikel 97 vorliege, d.h. ob es sich um eine Ausgleichsabgabe für eine nach dem System der kumulativen Mehrphasensteuer erhobene Umsatzsteuer und um einen Durchschnittssatz für Waren oder Gruppen von Waren handele.

*2. Zur zweiten Frage*

Die *Firma Becher* führt aus, ein Steuersatz werde nicht dadurch zum Durchschnittssatz, daß der Gesetzgeber ihn als solchen bezeichne.

Aus dem Begriff des „Durchschnitts" folge, daß ein gewogenes Mittel zu errechnen sei. Ein echter Durchschnittssatz müsse auf einen konkreten Belastungsvergleich zurückgehen, der auf zeitnahem und zuverlässigem statistischem Material beruhe. Überdies sei zu fordern, daß der gleiche Satz sowohl bei der Einfuhr als auch bei der Ausfuhr (Art. 96) gelte. Schließlich erfasse Artikel 97 schon nach seinem Wortlaut nur Steuersätze, die nach dem 1. Januar 1958 aufgrund neuer Berechnungen eingeführt worden seien.

Daß die Frage II b zu bejahen sei, ergebe sich aus der in Artikel 97 ausgesprochenen Verweisung auf die Grundsätze des Artikels 95 sowie aus dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache 57/65.

Die Frage II c sei aus den vom Finanzgericht angeführten Gründen zu verneinen.

Die *Bundesregierung* führt aus, der Begriff „Durchschnittssätze" stehe in engstem Zusammenhang mit den Schwierigkeiten, die sich im Rahmen eines Systems der kumulativen Mehrphasensteuer bei der Berechnung der Belastung inländischer Waren mit Umsatzsteuer ergäben.

Die erste Schwierigkeit liege darin, daß nur schwer festgestellt werden könne, mit welchen gleichartigen Waren die eingeführte Ware verglichen werden solle. Die inländischen Erzeugnisse würden

oft in sehr unterschiedlichen Produktionsgängen hergestellt; je nach der Zahl der Umsätze, die ein Erzeugnis zu durchlaufen habe, ändere sich auch die Höhe der umsatzsteuerlichen Belastung.

Weitere Schwierigkeiten ergäben sich bei der Ermittlung der mittelbaren Belastung. Der erforderliche Gesamtbelastungsvergleich lasse sich auch im Weg umfangreicher Berechnungen nicht exakt durchführen. Hinzu komme, daß die den Berechnungen zugrunde zu legenden Werte (Preise, Kostenfaktoren, Unternehmensstruktur) laufenden Änderungen unterworfen seien.

Berücksichtige man schließlich die Vielzahl der einander gegenüberzustellenden Waren — etwa 50 000 —, so folge aus alledem, daß bis ins letzte genaue Berechnungen „aus zeitlichen, personellen und sachlichen Gründen verwaltungsmäßig unzumutbar" seien. Der erforderliche Aufwand würde auch nicht in einem angemessenen Verhältnis zum Erfolg stehen, denn auch eine noch so intensive Prüfung könnte wiederum nur zu Annäherungswerten führen.

Diesen Schwierigkeiten könne daher nur mit Schätzungen und Pauschalierungen abgeholfen werden; gerade hiervon seien die Vertragschließenden ausgegangen, als sie den Begriff der „Durchschnittssätze" in Artikel 97 aufgenommen hätten. Diese Sätze könnten nach alledem nicht den „Durchschnitt" exakt errechneter Sätze bilden, sondern nur einen für eine Summe von Fällen zutreffenden Mittelwert.

Aus den genannten Gründen seien in den betroffenen Staaten alle UASt-Sätze zwangsläufig „Durchschnittssätze", es sei denn, daß der eingeführten Ware im Inland keine gleichartige oder substituierbare Ware gegenüberstehe. Ob der betroffene Satz vor oder nach Inkrafttreten des Vertrages eingeführt wurde, sei unerheblich. Artikel 97 schaffe keine neue Ermächtigung, sondern erkenne die Regelungen an, die bereits bei Inkrafttreten des Vertrages bestanden hätten.

Unwesentlich sei auch, ob ein Steuersatz seit Jahren unverändert bestehe oder ob er aufgrund statistischen Materials berechnet worden sei, das sich auf einen bereits abgeschlossenen Zeitraum beziehe. Würde man bei sämtlichen Waren, die mit UASt belegt sind, fortlaufend Untersuchungen über die Berechnungsfaktoren anstellen, um etwaige geringfügige Verschiebungen berücksichtigen zu können, so würde der Aufwand in keinem Verhältnis zum Erfolg stehen, da sich die Änderungen, die teils eine Mehrbelastung, teils eine geringere Belastung ergeben könnten, insgesamt ausglichen.

Welche Gruppen von Waren bei der Bildung der Durchschnittssätze zusammenzufassen seien, stehe grundsätzlich im Ermessen des Gesetzgebers. Ein Durchschnittssatz liege auch dann vor, wenn

Waren verschiedener Fertigungsstufen unter den gleichen Steuersatz fielen.

Es treffe nicht zu, daß ein Durchschnittssatz sich an der steuerlichen Belastung der am geringsten belasteten Ware orientieren müßte; „Durchschnitt" bedeute Mittelwert.

Die *Kommission* trägt vor:

*a)* Echte Durchschnittssätze seien nur Sätze, die aufgrund eines konkreten Vergleichs mit der Umsatzsteuerbelastung der inländischen Waren festgesetzt worden seien. Hiernach decke jener Begriff z.B. nicht Sätze, die ein Mitgliedstaat vor Inkrafttreten des Vertrages eingeführt und genau der Höhe derjenigen Sätze angeglichen habe, welche die inländischen Erzeugnisse auf der der Einfuhr entsprechenden Handelsstufe treffen. In derartigen Fällen sei Artikel 97 überhaupt nicht anwendbar. Allerdings dürften die fraglichen Sätze in der Praxis regelmäßig nur eine Mindestbelastung darstellen und daher mit Artikel 95 in Einklang stehen. Die Richtigkeit dieser Auffassung ergebe sich aus folgendem.

Die Vorbelastung der vergleichbaren inländischen Erzeugnisse bilde die obere Grenze der zulässigen Durchschnittssätze. Bei ihrer Ermittlung dürfe und müsse zwar mit Schätz- und Durchschnittswerten gearbeitet werden; dies ändere jedoch nichts daran, daß echte Mittelwerte berechnet und die konkreten Belastungen jeder einzelnen Warenart festgestellt werden müßten. „Pauschaliert" werden dürfe erst, wenn es gelte, in dem spezifischen Rahmen von Artikel 97 die für eingeführte Waren zulässige Belastung festzustellen.

*b)* Ein geschätzter Satz könne nur dann ein Durchschnittssatz sein, wenn sich die Schätzung auf eine mit guten Gründen zu vertretende Mindestdurchschnittsbelastung beschränke.

Die Berechnungen der Umsatzsteuerbelastung gleichartiger inländischer Waren sollten zwar aufgrund möglichst neuer statistischer Unterlagen erfolgen. Der Frage des Bezugszeitraums komme jedoch nur dann Bedeutung zu, wenn sich die Verhältnisse „merklich verändert" hätten.

Zur Frage II c teile die Kommission die Bedenken des Finanzgerichts. Wäre es zulässig, höchst unterschiedlich belastete Waren zu einer „Warengruppe" zusammenzufassen, so würde dies Manipulationen ermöglichen, mit denen sich die Artikel 95 und 97 leicht umgehen ließen. Eine „Warengruppe" dürfe nur gebildet werden, wenn die in ihr zusammengefaßten Waren annähernd gleich belastet seien. Auch diese Auslegung lasse jedoch noch zahlreiche Unsicherheitsfaktoren und damit einen erheblichen Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten bestehen.

*3. Zur dritten Frage*

Die *Firma Becher* ist der Auffassung, unter der mittelbaren Belastung inländischer Waren sei die unmittelbare steuerliche Belastung der Vorprodukte (Rohstoffe, Halbfertigerzeugnisse und hinzugefügte Fertigwaren) zu verstehen. Nicht zu berücksichtigen sei dagegen die Belastung von Nebenstoffen, Hilfsstoffen, Produktionsmitteln, Transportkosten und Verkaufskosten. Die Belastung der nationalen Erzeugnisse dürfe nicht über das Urprodukt hinaus zurückverfolgt werden.

Die *Bundesregierung* macht geltend:

Die UASt habe in aller Regel den — vom Vertrag anerkannten — Zweck, die Umsatzsteuerbelastung vergleichbarer inländischer Waren auszugleichen. Dieser Zweck könne aber nur erreicht werden, wenn von der Gesamtbelastung der inländischen Erzeugnisse ausgegangen werde. Allerdings ergäben sich von vornherein „natürliche Schranken", da die Einwirkung der Umsatzsteuer auf den Preis des Endprodukts um so geringer werde, je weiter man die Belastung in immer neue Stufen der Vorprodukte zurückverfolge. Die Mitgliedstaaten hätten daher für die Belastung mit Vorprodukten und Hilfsstoffen eine Pauschale angesetzt.

Nach alledem sei die Frage dahin zu beantworten, daß jede Umsatzsteuerbelastung zu berücksichtigen sei, die beim Werdegang einer Ware anfalle, soweit sie sich in irgendeiner Weise auf die Ware beziehe und damit in den Endpreis dieser Ware eingehe. Hierzu gehörten alle vom Finanzgericht angeführten Belastungen.

Die *Kommission* führt aus:

Nach Sinn und Zweck der Artikel 95 ff. würden nur „produktbezogene Steuern", für die in fast allen modernen Steuersystemen der Grundsatz des Bestimmungslandes gelte, von diesen Vorschriften erfaßt. Andererseits sei der Begriff „mittelbar" jedoch weit auszulegen, da die folgerichtige Anwendung dieses Grundsatzes einen vollständigen Ausgleich der Belastung der inländischen Erzeugnisse erforderlich mache. Es bestünden keinerlei Anhaltspunkte dafür, daß die Verfasser des Vertrages diese Anwendung hätten einschränken wollen. „Als inländische Abgaben, die ein Erzeugnis mittelbar belasten, sind deshalb nicht nur die Belastungen mit produktbezogenen Steuern zu verstehen, die die in dem betreffenden Enderzeugnis noch vorhandenen Rohstoffe, Halberzeugnisse und gegebenenfalls Fertigerzeugnisse auf allen Stufen ihrer Herstellung getragen haben, sondern ebenfalls die Belastungen mit produktbezogenen Steuern, denen die bei der Produktion der Rohstoffe, Halberzeugnisse und Fertigerzeugnisse auf allen Vor-

stufen verwendeten Hilfsstoffe, Produktionsmittel und (produktionsbezogenen) Dienstleistungen (wie z.B. Warentransporte) unterlagen."

## ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

Durch Beschluß vom 26. April 1967, beim Gerichtshof eingegangen am 3. Mai 1967, ersucht das Finanzgericht München nach Artikel 177 des Vertrages zur Gründung der EWG um Vorabentscheidung mehrerer Fragen zur Auslegung der Artikel 95 und 97 des Vertrages.

### Zur Beantwortung der Fragen

Mit seiner ersten Frage ersucht das vorlegende Gericht um Vorabentscheidung darüber,

> „ob Artikel 97 Absatz 1 EWG-Vertrag unmittelbare Wirkungen hat und individuelle Rechte des einzelnen begründet, welche die staatlichen Gerichte zu beachten haben, oder ob im Falle, daß ein Durchschnittssatz nicht den Grundsätzen des Artikels 95 EWG-Vertrag entspricht, lediglich die Kommission das Recht hat, gemäß Artikel 97 Absatz 2 EWG-Vertrag geeignete Richtlinien oder Entscheidungen an den betreffenden Staat zu richten".

Die zweite Frage geht dahin, „wie der Begriff ‚Durchschnittssätze' in Artikel 97 EWG-Vertrag auszulegen ist", namentlich im Hinblick auf bestimmte Sachverhalte, die das vorlegende Gericht im einzelnen anführt.

Die dritte Frage des Finanzgerichts schließlich gilt dem Problem, „was unter inländischen Abgaben zu verstehen ist, die gleichartige inländische Waren mittelbar zu tragen haben", insbesondere, ob dazu „auch die Umsatzsteuer bzw. Beförderungssteuer [gehört] die auf den bei der Herstellung und Lieferung der gleichartigen Waren verwendeten Hilfsstoffen, Verpackungsmaterialien, Betriebs- oder Produktionsmitteln und auf den von Dritten durchgeführten Transporten ruht".

Der Gerichtshof hat mit Urteil vom 3. April 1968 in der Rechtssache 28/67 auf eine Vorlage des Bundesfinanzhofes hin bereits über Fragen gleicher Art entschieden.

Auf diese Auslegung ist zu verweisen.

### Kosten

Die Regierung der Bundesrepublik Deutschland und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften haben beim Gerichtshof Erklärungen eingereicht. Ihre Auslagen sind nicht erstattungs-

fähig. Für die Parteien des Ausgangsrechtsstreits stellt das Verfahren vor dem Gerichtshof einen Zwischenstreit in dem vor dem Finanzgericht München anhängigen Rechtsstreit dar. Die Kostenentscheidung obliegt daher diesem Gericht.

Aufgrund der Prozeßakten,

nach Anhörung des Berichtes des Berichterstatters,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland, der Kommission der Europäischen Gemeinschaften und der Klägerin des Ausgangsverfahrens,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts,

aufgrund des Vertrages zur Gründung der EWG, insbesondere seiner Artikel 95, 97 und 177,

aufgrund des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG, insbesondere seines Artikels 20,

aufgrund der Verfahrensordnung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften,

aufgrund des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache 28/67 vom 3. April 1968

verweist

DER GERICHTSHOF

wegen der ihm gemäß Beschluß des Finanzgerichts München vom 26. April 1967 zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen auf die in seinem Urteil in der Rechtssache 28/67 gegebene Auslegung und entscheidet:

1. Zur ersten Frage:

   Artikel 97 Absatz 1, der anwendbar ist, wenn die Mitgliedstaaten, welche die Umsatzsteuer nach dem System der kumulativen Mehrphasensteuer erheben, von der Erlaubnis tatsächlich Gebrauch machen, die er ihnen erteilt, begründet keine individuellen Rechte des einzelnen, welche die staatlichen Gerichte zu beachten hätten.

2. Zur zweiten Frage:

   Hat ein Staat von der in Artikel 97 erteilten Befugnis Gebrauch gemacht, so gelten in diesem Staat unbeschadet der Vorschrift von Absatz 2 des Artikels als „Durchschnittssätze" die von ihm als solche eingeführten Sätze.

3. Zur dritten Frage:
   Im Sinn von Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag sind „inländische Abgaben ..., [die] gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben", alle Abgaben, die das inländische Erzeugnis auf allen Fertigungs- und Vertriebsstufen, die derjenigen der Einfuhr gleichartiger Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten vorangehen oder entsprechen, tatsächlich und spezifisch treffen.

4. Die Kostenentscheidung bleibt dem vorlegenden Gericht vorbehalten.

Luxemburg, den 4. April 1968

Lecourt Donner Strauß

Trabucchi Mertens de Wilmars

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 4. April 1968.

Der Kanzler
A. Van Houtte

Der Präsident
R. Lecourt

## Schlußanträge des Generalanwalts Herrn Joseph Gand

(siehe Rechtssache 28/67 Seite 237 ff.)