

|

## 62001J0147

Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 2. Oktober 2003. - Weber's Wine World Handels-GmbH und andere gegen Abgabenberufungskommission Wien. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Verwaltungsgerichtshof - Österreich. - Indirekte Steuern - Abgabe auf den Verkauf alkoholischer Getränke - Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht - Rückforderung der Abgabe. - Rechtssache C-147/01.

*Sammlung der Rechtsprechung 2003 Seite 00000*

Leitsätze

Parteien

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

## Schlüsselwörter

*1. Gemeinschaftsrecht - Unmittelbare Wirkung - Mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbare nationale Abgaben - Erstattung - Einführung einer einschränkenderen Verfahrensvorschrift, mit der die möglichen Wirkungen eines Urteils des Gerichtshofes vorweggenommen werden - Unzulässigkeit - Kriterium - Beurteilung durch das nationale Gericht - Auf die von dem Urteil des Gerichtshofes erfasste Abgabe gerichtete spezifische Maßnahme - Würdigung durch das nationale Gericht*

*(EG-Vertrag, Artikel 5 [jetzt Artikel 10 EG])*

*2. Gemeinschaftsrecht - Unmittelbare Wirkung - Mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbare nationale Abgaben - Erstattung - Versagung allein deshalb, weil die Abgabe abgewälzt worden ist und unabhängig vom Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung - Unzulässigkeit*

*3. Gemeinschaftsrecht - Unmittelbare Wirkung - Mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbare nationale Abgaben - Erstattung - Modalitäten - Anwendung des nationalen Rechts - Grenzen - Beachtung des Grundsatzes der Gleichwertigkeit des Gemeinschaftsrechts - Nationale Vorschrift, die von der Regel der Nichterstattung im Fall der Abwälzung der Abgabe bei solchen Klägern abweicht, die sich auf einen von einem nationalen Verfassungsgericht entschiedenen Präzedenzfall berufen können - Verstoß gegen den Äquivalenzgrundsatz - Prüfung durch das nationale Gericht*

*4. Gemeinschaftsrecht - Unmittelbare Wirkung - Mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbare*

*nationale Abgaben - Erstattung - Modalitäten - Anwendung des nationalen Rechts - Grenzen - Beachtung des Grundsatzes der Effektivität des Gemeinschaftsrechts - Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung allein aufgrund einer Abwälzung der Abgabe - Unzulässigkeit*

## **Leitsätze**

*1. Der Erlass einer Regelung durch einen Mitgliedstaat, durch die das Verfahren zur Erstattung rechtsgrundlos entstandener Guthaben verschärft wird, um den möglichen Auswirkungen eines Urteils des Gerichtshofes vorzubeugen, nach dem das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegensteht, verstößt nur dann gegen dieses Recht, nämlich gegen Artikel 5 EG-Vertrag (jetzt Artikel 10 EG), wenn diese Regelung spezifisch diese Abgabe betrifft; es obliegt dem nationalen Gericht, dies zu prüfen.*

*( vgl. Randnr. 118, Tenor 1 )*

*2. Die gemeinschaftsrechtlichen Regeln über die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge stehen einer innerstaatlichen Regelung entgegen, die - was das nationale Gericht zu prüfen hat - die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe allein deshalb versagt, weil diese auf Dritte abgewälzt worden ist, ohne dass der Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen festgestellt würde, zu der die Erstattung dieser Abgabe führen würde.*

*( vgl. Randnr. 118, Tenor 2 )*

*3. Das Äquivalenzprinzip steht einer innerstaatlichen Regelung entgegen, nach der das Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe weniger günstig gestaltet ist als für entsprechende Anträge, die auf bestimmte innerstaatliche Bestimmungen gestützt sind.*

*Bei einer nationalen Vorschrift, die von der Regel der Versagung der Erstattung der Abgabe im Fall ihrer Abwälzung abweicht, wenn die Kläger sich auf einen Präzedenzfall, nämlich ein Urteil eines nationalen Verfassungsgerichts berufen können, ist es Sache des nationalen Gerichts, aufgrund einer umfassenden Würdigung des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich zum einen nur den Klägern, die eine auf innerstaatliches Verfassungsrecht gestützte Klage erheben, diese Ausnahme zukommt und ob zum anderen die Vorschriften über die Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar befundenen Abgaben.*

*( vgl. Randnr. 118, Tenor 3 )*

*4. Bei Anträgen auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe steht das Effektivitätsprinzip innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder einer innerstaatlichen Verwaltungspraxis entgegen, die die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte dadurch praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, dass sie allein aufgrund der Abwälzung der Abgabe auf Dritte eine Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung aufstellen.*

*( vgl. Randnrn. 103, 118, Tenor 4 )*

## **Parteien**

*In der Rechtssache C-147/01*

*betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof in den bei diesem anhängigen Rechtsstreitigkeiten*

*Weber's Wine World Handels-GmbH,*

*Ernestine Rathgeber,*

*Karl Schlosser,*

*Beta-Leasing GmbH*

*gegen*

*Abgabenberufungskommission Wien*

*vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 5 EG-Vertrag (jetzt Artikel 10 EG) und von Nummer 3 des Tenors des Urteils des Gerichtshofes vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97 (EKW und Wein & Co., Slg. 2000, I-1157)*

*erlässt*

*DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)*

*unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet (Berichterstatler) sowie der Richter C. W. A. Timmermans, A. La Pergola, P. Jann und S. von Bahr,*

*Generalanwalt: F. G. Jacobs,*

*Kanzler: M.-F. Contet, Hauptverwaltungsrätin,*

*unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen*

*- von Herrn Schlosser, vertreten durch Rechtsanwältin T. Jordis,*

*- der Beta-Leasing, vertreten durch Rechtsanwalt W. Arnold,*

*- der Abgabenberufungskommission Wien, vertreten durch K. Pauer als Bevollmächtigten,*

*- der österreichischen Regierung, vertreten durch H. Dossi als Bevollmächtigten,*

*- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,*

*- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und V. Kreuzschitz als Bevollmächtigte,*

*aufgrund des Sitzungsberichts,*

*nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Frau Rathgeber, vertreten durch den Prozessbevollmächtigten W. Ilgenfritz, von Herrn Schlosser, vertreten durch die Rechtsanwälte T. Jordis und G. Stefan, der Beta-Leasing GmbH, vertreten durch Rechtsanwalt W. Arnold, der Abgabenberufungskommission Wien, vertreten durch Rechtsanwalt L. Pramer, der österreichischen Regierung, vertreten durch H. Dossi, und der Kommission, vertreten durch E.*

*Traversa und V. Kreuzsitz, in der Sitzung vom 12. Dezember 2002,*

*nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 20. März 2003*

*folgendes*

*Urteil*

## **Entscheidungsgründe**

*1 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 23. März 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 2. April 2001, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung von Artikel 5 EG-Vertrag (jetzt Artikel 10 EG) und von Nummer 3 des Tenors des Urteils des Gerichtshofes vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97 (EKW und Wein & Co., Slg. 2000, I-1157, im Folgenden: EKW-Urteil) zur Vorabentscheidung vorgelegt.*

*2 Diese Frage stellt sich in Rechtsstreitigkeiten zwischen der Weber's Wine World Handels-GmbH, Frau Rathgeber, Herrn Schlosser und der Beta-Leasing GmbH (im Folgenden: Beschwerdeführer) einerseits und der Abgabenberufungskommission Wien andererseits wegen der Rückwirkung des § 185 der Wiener Abgabenordnung (WAO), wonach ein Anspruch auf Rückzahlung der durch das EKW-Urteil für mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar erklärten Steuer auf alkoholische Getränke insoweit nicht zusteht, als diese Abgabe wirtschaftlich von einem Dritten getragen wurde.*

*Rechtlicher Rahmen*

*Gemeinschaftsrecht*

*3 Artikel 5 EG-Vertrag lautet:*

*Die Mitgliedstaaten treffen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus diesem Vertrag oder aus Handlungen der Organe der Gemeinschaft ergeben. Sie erleichtern dieser die Erfüllung ihrer Aufgabe.*

*Sie unterlassen alle Maßnahmen, welche die Verwirklichung der Ziele dieses Vertrages gefährden könnten."*

*4 Nummer 3 des Tenors des EKW-Urteils hat folgenden Wortlaut:*

*Niemand kann sich auf Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12[EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren] berufen, um Ansprüche betreffend Abgaben wie die Steuer auf alkoholische Getränke, die vor Erlass dieses Urteils entrichtet wurden oder fällig geworden sind, geltend zu machen, es sei denn, er hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt."*

*Nationales Recht*

*5 § 162 WAO bestimmt:*

*(1) Guthaben des Abgabepflichtigen sind zur Tilgung fälliger Schuldigkeiten zu verwenden.*

*(2) Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 zu verwenden sind, sind sie nach Maßgabe der*



*Gemeinschaftsvorschriften über staatliche Beihilfen der Beibehaltung der Getränkesteuer entgegenstehenden.*

*13 Bei der Prüfung des Antrags der österreichischen Regierung, die Wirkungen des künftigen Urteils zeitlich zu begrenzen, falls die Getränkesteuer für mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar erklärt würde, gelangte er zu dem Ergebnis, dass dieser Antrag zurückzuweisen sei, da keine Umstände vorlägen, die den Antrag rechtfertigten.*

*14 Die Verlesung dieser Schlussanträge gab Anlass zu heftiger Sorge bei den österreichischen Kommunalbehörden, die befürchteten, erhebliche Beträge zurückzahlen zu müssen.*

*15 Dem Vorlagebeschluss zufolge haben alle österreichischen Bundesländer im Anschluss an die Verlesung der Schlussanträge von Generalanwalt Saggio ihre Abgabenordnungen dahin geändert, dass eine zu Unrecht erhobene Abgabe weder zurückgezahlt noch kompensiert wird, wenn sie auf Dritte abgewälzt worden ist. Alle diese Novellierungen erfolgten nach Verlesung dieser Schlussanträge, aber - mit einer Ausnahme - vor Verkündung des EKW-Urteils, jedoch zu einem Zeitpunkt, als das Verkündungsdatum bereits bekannt gegeben war.*

*16 Im Bundesland Wien ist die Novelle am 2. März 2000, also eine Woche vor Verkündung des EKW-Urteils, ergangen.*

*17 In Nummer 2 des Tenors dieses Urteils hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass Artikel 3 Absatz 3 der Richtlinie 92/12 der Beibehaltung einer Steuer auf alkoholfreie Getränke und Speiseeis nicht entgegenstehe.*

*18 In derselben Nummer des Tenors hat er hingegen entschieden, dass Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12 der Beibehaltung dieser Steuer entgegenstehe, soweit sie alkoholische Getränke betreffe.*

*19 Entsprechend dem Vortrag der österreichischen Bundesregierung, dass ein zur Erstattung der Getränkesteuer verpflichtendes Urteil schwer wiegende finanzielle Auswirkungen hätte und dass die Steuer von den Abgabepflichtigen ohnedies über die Getränkepreise auf die Verbraucher abgewälzt worden sei, hat der Gerichtshof in Randnummer 59 des EKW-Urteils ausgeführt, dass es zwingende Gründe der Rechtssicherheit gebe, die es ausschließen, dass Rechtsverhältnisse, die ihre Wirkungen in der Vergangenheit erschöpft hätten, in Frage gestellt würden, da dies das Finanzierungssystem der österreichischen Gemeinden rückwirkend in seinen Grundlagen erschüttern würde.*

*20 Dementsprechend hat der Gerichtshof in Nummer 3 des Tenors des EKW-Urteils dessen Wirkungen zeitlich begrenzt, indem er die Rückerstattung von Abgaben, deren Entrichtung nicht vor Erlass dieses Urteils angefochten worden war, ausgeschlossen hat.*

#### *Das Ausgangsverfahren*

*21 Die Beschwerdeführerin Weber's Wine World Handels-GmbH betreibt einen Weinhandel, während die übrigen Beschwerdeführer Restaurants betreiben.*

*22 Demgemäß waren sie nach der WAO getränkesteuerpflichtig. Da es sich dabei um eine so genannte Selbstbemessungsabgabe handelt, hat der Steuerpflichtige jeweils bis zum 15. Tag eines jeden Monats die Steuer für den Vormonat ohne vorausgehende Steuervorschreibung durch die Abgabenbehörde selbst zu berechnen und zu entrichten. Anschließend reicht er bis zum 15. Februar jedes Jahres für die im Vorjahr entstandene Steuerschuld eine Steuererklärung ein.*

*23 Dementsprechend berechneten die Beschwerdeführer die Getränkesteuer sowohl für*

*alkoholische als auch für alkoholfreie Getränke selbst und führten sie ab. Später widerriefen sie aber unter Berufung auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dieser Steuer ihre Abgabenerklärungen und verlangten die einbezahlte Getränkesteuer zurück.*

*24 Die Beschwerdeführer richteten im Jahr 1998 Anträge auf Rückzahlung der von ihnen entrichteten Getränkesteuer für bestimmte Zeiträume, in der Zeit zwischen 1995 und 1998 an die Abgabenbehörde erster Instanz und machten geltend, dass diese Steuer der Richtlinie 92/12 widerspreche und ihre Erhebung zu Unrecht erfolgt sei.*

*25 Die Abgabenbehörde erster Instanz entschied, dass den Beschwerdeführern Getränkesteuer sowohl für die alkoholischen als auch für die alkoholfreien Getränke vorgeschrieben worden sei, und wies die Rückzahlungsanträge ab, da die von den Abgabepflichtigen bereits entrichteten Abgabebeträge dem Vorschreibungsbetrag entsprochen hätten.*

*26 Die Beschwerdeführer legten gegen diese Entscheidungen Berufung an die Abgabenberufungskommission ein, die mit Bescheiden vom 6. September 2000 die erstinstanzliche Getränkesteuervorschreibung aus dem Grund abänderte, dass im Einklang mit dem EKW-Urteil nur noch die Veräußerung alkoholfreier Getränke besteuert werden dürfe.*

*27 Die Abgabenberufungskommission wies allerdings die Anträge auf Rückzahlung der bereits entrichteten Getränkesteuer ab und führte aus, dass sich in den Ermittlungsverfahren ergeben habe, dass die Abgabe von den Abgabepflichtigen endgültig auf den Letztverbraucher abgewälzt worden sei.*

*28 Die Beschwerdeführer erhoben gegen die Bescheide vom 6. September 2000, soweit sie die Anträge auf Rückzahlung der Abgaben auf alkoholische Getränke für die Zeit zwischen 1995 und 1998 abwiesen, Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.*

*29 Sie erachten sich in ihrem Recht auf Rückforderung der in Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht erhobenen Steuer auf alkoholische Getränke verletzt. Sie machen insbesondere geltend, dass die am 20. Februar 2001, also nach Erlass des EKW-Urteils, beschlossene Novelle gegen das Treuegebot des Artikels 5 EG-Vertrag verstoße und dass durch die Rückwirkung des § 185 Abs. 3 WAO eine Verletzung des Vertrauensschutzes gegeben sei. Sie behaupten ferner, dass eine Abwälzung auf die Verbraucher nicht erfolgt sei.*

*30 Die Abgabenberufungskommission hat jeweils im Ergebnis den gegenteiligen Standpunkt vertreten.*

*Vorlagebeschluss und Vorabentscheidungsfrage*

*31 Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs ist mit dem EKW-Urteil die aus dem Treuegebot des Artikels 5 EG-Vertrag abzuleitende Verpflichtung der Republik Österreich verbunden, dem einzelnen Abgabepflichtigen, der vor Erlass dieses Urteils eine Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt hat, die rechtswidrig erhobene Steuer auf alkoholische Getränke zu erstatten.*

*32 Allerdings verstoße es nicht gegen Gemeinschaftsrecht, die Rückerstattung dieser Steuer davon abhängig zu machen, dass sie nicht auf Dritte abgewälzt worden sei.*

*33 Das vorliegende Gericht hegt hingegen Zweifel an der Vereinbarkeit der § 185 Abs. 3 WAO verliehenen Rückwirkung mit dem Gemeinschaftsrecht, da nach dem Wortlaut der Nummer 3 des Tenors des EKW-Urteils alle Abgabepflichtigen, die in Bezug auf die Steuer auf alkoholische Getränke vor dem 9. März 2000 einen Rechtsbehelf eingelegt hätten, Anspruch auf Erstattung*

*hätten, während ihnen aufgrund der Novelle entgegengehalten werden könne, dass diese Abgabe wirtschaftlich von Dritten getragen worden sei.*

*34 Der Verwaltungsgerichtshof hat dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:*

*Stehen Artikel 10 EG (früher Artikel 5 EG-Vertrag) und der Spruchpunkt 3 des Tenors des EKW-Urteils, wonach sich niemand auf Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12/EWG berufen kann, um Ansprüche betreffend Abgaben wie die Steuer auf alkoholische Getränke, die vor Erlass dieses Urteils entrichtet wurden oder fällig geworden sind, geltend zu machen, es sei denn, er hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt, der Anwendung der mit der Novelle der Wiener Abgabenordnung (WAO) vom 2. März 2000, LGBl. Nr. 9/2000, geschaffenen, auch auf vor der Kundmachung dieser Novelle entstandene Steuerschuldverhältnisse anzuwendenden Bestimmung des § 185 Abs. 3 WAO entgegen, wonach ein Rückzahlungsanspruch insoweit nicht zusteht, als die Abgabe wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde?*

*Zur Vorabentscheidungsfrage*

*Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen*

*35 Die Beschwerdeführer verweisen zunächst auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Verpflichtung der Mitgliedstaaten, unter Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen erhobene Abgaben zu erstatten.*

*36 Mit einem Urteil des Gerichtshofes, mit dem eine innerstaatliche Abgabe für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt werde, gehe nach ständiger Rechtsprechung die aus Artikel 5 EG-Vertrag abzuleitende Verpflichtung des betroffenen Mitgliedstaats einher, dem Einzelnen diese zu Unrecht erhobene Abgabe zu erstatten.*

*37 Mangels einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben sei es allerdings Sache der Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten, die zuständigen Gerichte zu bestimmen und die Verfahrensmodalitäten der Klagen zu regeln, die den Schutz der Rechte gewährleisten sollten, die dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsen.*

*38 Den Mitgliedstaaten sei es aus Gründen der Rechtssicherheit grundsätzlich gestattet, die Rückzahlung von gemeinschaftswidrig erhobenen Abgaben auf nationaler Ebene einzuschränken. Derartige Einschränkungen hätten aber dem Äquivalenzgrundsatz, wonach die maßgebenden innerstaatlichen Bestimmungen gleichermaßen auf rein innerstaatliche wie auf gemeinschaftsrechtliche Fälle anwendbar sein müssten, sowie dem Effektivitätsgrundsatz zu genügen, wonach die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden dürfe.*

*39 Die Beschwerdeführer erkennen weiter an, dass ein Mitgliedstaat die Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben verweigern könne, wenn der Abgabepflichtige sie auf Dritte abgewälzt habe oder wenn die Erstattung zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde, was die innerstaatliche Behörde festzustellen habe.*

*40 Jedoch habe der Gerichtshof in mehreren Urteilen entschieden, dass das Gemeinschaftsrecht dem nationalen Gesetzgeber verbiete, im Umfeld eines Urteils des Gerichtshofes Verfahrensregeln zu erlassen, die speziell die Befugnis des Abgabepflichtigen einschränkten, auf Erstattung der zu Unrecht erhobenen Abgaben zu klagen. Derartige Verfahrensregeln stellten einen Verstoß gegen das sich aus Artikel 5 EG-Vertrag ergebende Vereitelungsverbot dar (Urteile*

vom 9. November 1983 in der Rechtssache C-199/82, San Giorgio, Slg. 1983, 3595, Randnr. 14, vom 29. Juni 1988 in der Rechtssache 240/87, Deville, Slg. 1988, 3513, Randnr. 13, vom 17. November 1998 in der Rechtssache C-228/96, Aprile, Slg. 1998, I-7141, Randnr. 16, und vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96, Dilexport, Slg. 1999, I-579, Randnr. 39).

41 Nach Ansicht der Beschwerdeführer entspricht § 185 Abs. 3 WAO in Verbindung mit Art. II der Novelle den vom Gerichtshof in seinen Urteilen zur Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge aufgestellten Erfordernissen nicht.

42 Die in § 185 Abs. 3 WAO vorgesehene Bedingung der Nichtabwälzung der Abgabe verstoße sowohl gegen den Äquivalenz- und den Effektivitätsgrundsatz als auch gegen das sich aus Artikel 5 EG-Vertrag ergebende Vereitelungsverbot.

43 Sie verstoße zunächst gegen die sich aus Artikel 5 EG-Vertrag ergebende Verpflichtung zur Zusammenarbeit, da sie - wiewohl allgemein formuliert - in der Praxis nur jenen kleinen Kreis indirekter Abgaben betreffe, die nach der innerstaatlichen Kompetenzverteilung den Ländern und Gemeinden zur Erhebung zustuenden, und dementsprechend im Wesentlichen die für gemeinschaftsrechtswidrig befundene Steuer auf alkoholische Getränke.

44 Außerdem laufe die durch Art. II der Novelle rückwirkend eingeführte, in § 185 Abs. 3 WAO vorgesehene Bedingung der Nichtabwälzung dem Effektivitätsgrundsatz zuwider, weil es schwierig sei, im Nachhinein nachzuweisen, dass die Steuer auf alkoholische Getränke nicht auf den Letztverbraucher abgewälzt worden sei.

45 Schließlich hat die Beschwerdeführerin Beta-Leasing GmbH in der Sitzung die Ansicht vertreten, dass das österreichische Recht auch gegen den Äquivalenzgrundsatz verstoße, da § 185 Abs. 3 WAO nach Abs. 4 nicht anzuwenden sei, wenn dem Abgabepflichtigen die Anlassfallwirkung zukomme und er die Erstattung des Betrages erwirken könne, der aufgrund einer vom Verfassungsgerichtshof für verfassungswidrig befundenen Abgabenvorschrift erhoben worden sei. Für die Erstattung einer Abgabe, die auf der Grundlage einer durch Entscheidung des Gerichtshofes für gemeinschaftsrechtswidrig befundenen nationalen Bestimmung erhoben worden sei, sei hingegen keine entsprechende Bestimmung vorgesehen; vielmehr sei eine solche Erstattung gemäß § 185 Abs. 3 WAO davon abhängig, dass die Abgabe nicht wirtschaftlich auf Dritte abgewälzt worden sei. Dementsprechend gebe es in Österreich zwei Arten von Abgabepflichtigen: diejenigen, die bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, u. a. der fehlenden Abwälzung einer Abgabe auf Dritte, Anspruch auf Erstattung einer zu Unrecht erhobenen Abgabe hätten, und diejenigen, die sich auf einen Präzedenzfall berufen könnten, in dem der Verfassungsgerichtshof eine Abgabenvorschrift für verfassungswidrig erklärt habe.

46 Die Beschwerdeführer tragen ergänzend vor, dass es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht zulässig sei, dem Abgabepflichtigen die Beweislast für die unterbliebene Abwälzung auf den Letztverbraucher aufzuerlegen.

47 Die im österreichischen Recht vorgesehene Verpflichtung der zuständigen Behörde, von Amts wegen vorzugehen, befreie aber die Partei nicht davon, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen (Urteil des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Oktober 1987, 87/01/0137). Wenngleich nämlich im österreichischen Verwaltungsverfahren eine förmliche Verpflichtung der Abgabepflichtigen zur Mitwirkung am Ermittlungsverfahren nicht ausdrücklich normiert sei, stehe doch fest, dass es der Abgabenbehörde frei stehe, wenn die Partei am Ermittlungsverfahren nicht oder nicht ausreichend mitwirke, aus diesem Verhalten im Rahmen der ihr zustehenden freien Beweiswürdigung für den Antrag der Partei möglicherweise auch negative Schlüsse zu ziehen.

48 Die Abgabenberufungskommission habe in ihren Bescheiden vom 6. September 2000 die Abwälzung der Steuer auf alkoholische Getränke an die Letztverbraucher dadurch als erwiesen gesehen, dass nach den im Tatsachenbereich unbestrittenen Feststellungen des Revisionsorganes der Preis für alkoholische Getränke auch die Getränkesteuer beinhaltet, so dass die Getränkesteuer wirtschaftlich vom Letztverbraucher getragen wurde".

49 Die bloße Tatsache, dass die von den Beschwerdeführern angewandten Verkaufspreise die Steuer auf alkoholische Getränke umfasst hätten, lasse jedoch noch lange nicht auf deren Abwälzung auf den Letztverbraucher schließen. Bei diesem Schluss handele es sich in Wirklichkeit um eine bloße Vermutung, die den Abgabepflichtigen in der Praxis dazu zwingt, selbst nachzuweisen, dass die Getränkesteuer nicht abgewälzt worden sei.

50 Zur ungerechtfertigten Bereicherung tragen die Beschwerdeführer vor, dass das Recht zur Verweigerung der Erstattung von gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgaben nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht nur an den Nachweis geknüpft sei, dass die Abgabenlast tatsächlich in vollem Umfang von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei, sondern auch von der weiteren Voraussetzung abhängig sei, dass die Erstattung an diesen zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde.

51 Im vorliegenden Fall erklären die Beschwerdeführer, dass sie selbst die Steuer auf alkoholische Getränke getragen hätten.

52 Zwar sei es grundsätzlich richtig, dass die Steuer auf alkoholische Getränke vom Endverbraucher getragen werden solle, weil das Gesetz diese Abwälzung vorsehe; in der Praxis könne diese Steuer aus Gründen des Wettbewerbs von österreichischen Unternehmen jedoch nur selten auf den Verbraucher abgewälzt werden.

53 In der Mehrzahl der Fälle schmälere diese Steuer die Gewinnspanne des abgabepflichtigen Unternehmens und werde daher de facto von ihm getragen. Statistische Erhebungen zeigten, dass die Republik Österreich im europäischen Vergleich bei der Besteuerung von Getränken an der Spitze liege.

54 Daraus folge, dass zur Erzielung marktüblicher Renditen die Getränke in Österreich mindestens um jenen Betrag teurer sein müssten, der dem Anteil der Steuer auf alkoholische Getränke entspreche. Solche Verkaufspreise könnten jedoch nur die bestbesuchten Betriebe verlangen. Die überwiegende Mehrzahl der Betriebe - unter ihnen die der Beschwerdeführer - gebe diese Steuer hingegen nicht an die Endkunden weiter.

55 Dies belegten die von der Wirtschaftskammer Österreich jährlich in Auftrag gegebenen Studien Betriebskennzahlen des Österreichischen Gastgewerbes". Schon im Jahre 1994 seien nahezu alle österreichischen Gastronomiebetriebe in die Verlustzone geraten. Die Situation der Gastronomiebetriebe verschlechtere sich laufend. Die Betriebe seien mittlerweile aufgrund des Konkurrenzdrucks und der Notwendigkeit des Eingehens auf die Erfordernisse des Marktes hoffnungslos überschuldet.

56 Das Österreichische Institut für Wirtschaftsforschung habe im November 2000 im Auftrag des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen ein volkswirtschaftliches Gutachten zur Frage der Kostenüberwälzung der Getränkesteuer im Hotel-, Gast- und Schankgewerbe erstellt. Dieses Gutachten habe keine allgemeinen Antworten auf die Frage der Überwälzung der Getränkesteuer auf den Letztverbraucher in diesem Gewerbe erlaubt. Es enthalte nämlich keine konkrete Antwort auf die Frage der Abwälzung auf den Letztverbraucher. Die Verfasser dieses Gutachtens hätten u. a. dargelegt, dass die Frage, ob und in welchem Ausmaß eine Steuerüberwälzung tatsächlich

*gelingt, von einer Reihe von Faktoren abhängt, darunter der Preiselastizität der betroffenen Güter und Leistungen, der Entwicklung des Preisniveaus und der realen Nachfrage, der Marktform und der Wettbewerbsintensität.*

*57 Daher könne die Frage nach dem Vorliegen einer ungerechtfertigten Bereicherung jeweils nur im Einzelfall nach Durchführung eines spezifischen Ermittlungsverfahrens beantwortet werden.*

*58 Die Beschwerdeführerin Beta-Leasing GmbH weist außerdem darauf hin, dass, soweit tatsächlich eine entsprechende Abwälzung stattgefunden habe, die Verbraucher die Last der Steuer auf alkoholische Getränke getragen hätten. Weder die Wiener Rechtsordnung noch generell die der Republik Österreich verleihe den Verbrauchern eine Möglichkeit im Abgabungsverfahren, die Rechtswidrigkeit einer so abgewälzten Abgabe geltend zu machen.*

*59 Wenn dem Abgabepflichtigen daher die Rückerstattung der Steuer auf alkoholische Getränke mit der Begründung verweigert werde, er habe sie auf die Endverbraucher abgewälzt, dann sei es schließlich die Gemeinde, die ungerechtfertigt bereichert sei. Die Argumentation der Gemeinden laufe daher letztlich darauf hinaus, mit dem Argument, der Abgabenschuldner dürfe nicht ungerechtfertigt bereichert werden, eine ungerechtfertigte Bereicherung für die Abgabengläubiger (für die Gemeinden selbst) in Anspruch zu nehmen. Es gebe keine Rechtfertigung dafür, die ungerechtfertigte Bereicherung zwar dem Abgabenschuldner, nicht aber dem Gläubiger dieser Steuer zu verweigern, zumal dieser es sei, der die rechtswidrige Norm erlassen habe.*

*60 Die Abgabenberufungskommission teilt diese Ansicht nicht. Die durch § 185 Abs. 3 WAO für die Erstattung einer zu Unrecht erhobenen Abgabe aufgestellte Voraussetzung solle verhindern, dass die nach innerstaatlichem Recht Erstattungsberechtigten durch die besonderen in der Besteuerungstechnik bei indirekt wirkenden Wiener Abgaben liegenden Umstände ungerechtfertigt bereichert würden. Es handele sich hierbei um Abgaben, bei denen Steuerträger und Abgabepflichtiger auseinander fielen. Abgabepflichtiger sei der jeweilige Unternehmer, der die abgabepflichtigen Leistungen erbringe, während der Abgabebetrag von diesem regelmäßig bei den Empfängern der Leistungen eingehoben werde. Der Gerichtshof habe diese Auslegung in den Randnummern 22 bis 24 des Urteils vom 14. Januar 1997 in den Rechtssachen C-192/95 bis C-218/95 (Comateb u. a., Slg. 1997, I-165) bestätigt.*

*61 Daraus folge, dass eine Erstattung des abgewälzten Steuerbetrags dann unterbleiben könne, wenn der Abgabepflichtige dem Endabnehmer die dem auf diesen abgewälzten Steuerbetrag entsprechenden Summen nicht erstatten müsse.*

*62 Die österreichische Rechtsordnung sehe eine Möglichkeit für den Endabnehmer, von den nationalen Behörden eine Rückerstattung dieser Beträge unmittelbar an ihn zu fordern, nicht vor. Ferner sei bei der Steuer auf alkoholische Getränke eine Rückabwicklung der entrichteten Beträge an die Verbraucher wegen des Zeitablaufs, der Massenhaftigkeit der betroffenen Vorgänge, wegen Beweisschwierigkeiten oder wegen sonstiger Umstände praktisch ausgeschlossen.*

*63 Daher verstoße § 185 Abs. 3 WAO nicht gegen Nummer 3 des Tenors des EKW-Urteils, sondern entspreche im Gegenteil der Entscheidung des Gerichtshofes, da er eine ungerechtfertigte Bereicherung des Unternehmers durch Erstattung der von ihm abgeführten Steuer dann ausschließe, wenn das die Besteuerung auslösende Rechtsverhältnis zwischen dem Verbraucher, der die Getränkesteuer wirtschaftlich getragen habe, und dem Unternehmer, der die Steuer abgeführt habe, seine Wirkung in der Vergangenheit erschöpft habe, der Verbraucher also keinen Anspruch gegen den Unternehmer auf Rückerstattung der von ihm getragenen Steuer mehr habe.*

*64 Aufgrund einer Interessenabwägung zwischen dem - allenfalls rechtlich geschützten -*

*Vertrauen der Abgabepflichtigen auf bedingungslose Erstattung der Steuer auf alkoholische Getränke und dem rechtlich geschützten Vertrauen der Gemeinden auf die Vereinbarkeit dieser Steuer mit dem Gemeinschaftsrecht verstoße § 185 Abs. 3 WAO auch nicht gegen das Treuegebot des Artikels 5 EG-Vertrag.*

*65 Schließlich erforderten weder das Gemeinschaftsrecht noch die Grundsätze der Rechtsstaatlichkeit und des Vertrauensschutzes eine Bereicherung eines Abgabepflichtigen durch die Erstattung einer Abgabe. Im Falle ihrer Abwälzung auf Dritte würde eine Erstattung aber notwendig zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Wirtschaftsteilnehmers führen.*

*66 Die österreichische und die italienische Regierung vertreten eine ähnliche Meinung wie die Abgabenberufungskommission und tragen vor, dass § 185 WAO den vom Gerichtshof auf dem Gebiet der Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge aufgestellten Voraussetzungen genüge.*

*67 Zunächst betreffe diese Bestimmung nicht nur auf Gemeinschaftsrecht gegründete Rückerstattungsansprüche, sondern sowohl diese als auch Ansprüche auf Rückerstattung nach innerstaatlichem Recht, womit dem Äquivalenzgrundsatz Rechnung getragen werde.*

*68 Ferner werde die Durchsetzung von auf Gemeinschaftsrecht gegründeten Rückerstattungsansprüchen durch § 185 Abs. 3 WAO für die Beschwerdeführer nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert. § 185 WAO enthalte keine spezielle Bestimmung zur Beweislast oder zu den zulässigen Beweismitteln. Maßgebend sei somit das allgemeine Verfahrensrecht. Dieses gehe vom Grundsatz der Amtswegigkeit aus.*

*69 Die österreichische Regierung trägt vor, dass nach diesem Grundsatz die Beweislast für die Abwälzung der Steuer und die ungerechtfertigte Bereicherung bei der zuständigen Abgabenbehörde liege. Die Abgabepflichtigen treffe lediglich eine Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsermittlung. Somit hätten sie auf Verlangen der Abgabenbehörde den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie die Richtigkeit zu beweisen; falls ein solcher Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden könne, begnüge sich die WAO mit der Glaubhaftmachung durch den Abgabepflichtigen. Eine Beweislastumkehr zu Lasten des Abgabepflichtigen sei daher ausgeschlossen.*

*70 Außerdem lasse die WAO als Beweismittel alles zu. Grundsätzlich könnten daher vom Beschwerdeführer alle Argumente, rechtlicher wie tatsächlicher Art, vorgebracht werden, die Rückschlüsse auf die Nichtabwälzung der Steuer zuließen bzw. die fehlende Abwälzung glaubhaft machten. Insoweit sei keinerlei Beweislastumkehr oder allgemeine Vermutung zur Anwendung gelangt.*

*71 Weiter verstoße § 185 Abs. 4 WAO, wonach die Anwendung von § 185 Abs. 3 auf Anträge auf Erstattung von vom Verfassungsgerichtshof für verfassungswidrig befundenen Abgaben ausgeschlossen sei, nicht gegen den Äquivalenzgrundsatz. Die Urteile des Gerichtshofes hätten nämlich keineswegs die gleichen Wirkungen wie die vom Verfassungsgerichtshof erlassenen Urteile, in denen die Verfassungswidrigkeit festgestellt werde, da den Erstgenannten allgemeine Wirkung auch für die Vergangenheit zukomme, während Letztere Wirkungen nur für die Zukunft entfalteten.*

*72 Schließlich seien die Fälle, in denen sich ein Beschwerdeführer auf die Anlassfallwirkung berufen und somit die Erstattung einer verfassungswidrigen Abgabe selbst dann erwirken könne, wenn diese auf Dritte abgewälzt worden sei, sehr selten und völlig nebensächlich. Diese Situation könne daher auf keinen Fall den mit einem vom Gerichtshof erlassenen Urteil verbundenen Folgen gleichgestellt werden, in dem entschieden worden sei, dass das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegenstehe.*

73 Nach Ansicht der Kommission trifft es zwar zu, dass die Erstattung einer unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgabe nur im Rahmen der in den verschiedenen einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften festgelegten materiellen und formellen Voraussetzungen betrieben werden kann; diese Voraussetzungen dürften jedoch nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Klagen, die nur innerstaatliches Recht betreffen, und sie dürften nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich machten oder übermäßig erschwerten (Urteile vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93, BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, vom 15. September 1998 in der Rechtssache C-231/96, Edis, Slg. 1998, I-4951, Randnrn. 19 und 34, und Dilexport, Randnr. 25).

74 Die Kommission weist zudem darauf hin, dass das Urteil Deville in Randnummer 11 schon das Entstehen des Anspruchs auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe an die Bedingung zu knüpfen scheine, dass der Steuerpflichtige diese Abgabe nicht auf andere Personen habe abwälzen können.

75 Es stehe einzelstaatlichen Gerichten nach dem Gemeinschaftsrecht jedenfalls grundsätzlich frei, nach ihrem nationalen Recht zu berücksichtigen, dass zu Unrecht erhobene Abgaben in die Preise des abgabepflichtigen Unternehmens einfließen und auf die Abnehmer abgewälzt werden könnten (Urteile vom 27. Mai 1981 in den Rechtssachen 142/80 und 143/80, Essevi und Salengo, Slg. 1981, 1413, Randnr. 35, vom 25. Februar 1988 in den Rechtssachen 331/85, 376/85 und 378/85, Bianco und Girard, Slg. 1988, 1099, Dilexport, Randnr. 47, und vom 28. November 2000 in der Rechtssache C-88/99, Roquette Frères, Slg. 2000, I-10465, Randnr. 20).

76 Jedoch verwehre es das Gemeinschaftsrecht einem Mitgliedstaat, die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Zölle und Abgaben einer Voraussetzung wie der fehlenden Abwälzung dieser Zölle oder Abgaben auf Dritte zu unterwerfen, deren Erfüllung der Antragsteller zu beweisen habe (Urteil Dilexport, Randnr. 54).

77 Freilich gehe der Verwaltungsgerichtshof bei der Darstellung der materiellrechtlichen Voraussetzungen des Vorabentscheidungsersuchens auf diese Frage nicht explizit ein. Er begnüge sich mit der Feststellung, dass in Anbetracht der bestehenden Verfahrensgarantien nicht gesagt werden könne, dass die Ausübung des Rechts auf Rückzahlung durch § 185 Abs. 3 WAO von vornherein übermäßig erschwert oder gar unmöglich gemacht werde. Diese innerstaatliche Bestimmung enthalte keine speziellen Aussagen zur Beweislast, und das anzuwendende Verfahrensrecht gehe vom Grundsatz der Amtswegigkeit aus.

78 Aus dem Fehlen einer expliziten Feststellung, dass das nationale Verfahrensrecht den Beweis für die Abwälzung der Abgabe den Abgabebehörden auferlege, schließt die Kommission, dass in dieser Hinsicht gewisse Defizite bestehen dürften. Daher regt sie an, im Urteil entsprechende Klarstellungen zu treffen, die auf die hier einschlägige Rechtsprechung, insbesondere auf die Randnummer 54 des Urteils Dilexport, verwiesen.

79 Im Übrigen teilt die Kommission die von Generalanwalt Saggio in der Rechtssache EKW vertretene Ansicht, dass die Abgabenbehörde Anträge auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben nur ablehnen könne, wenn sie beweise, dass die Lieferanten tatsächlich bereichert seien.

80 Hierzu meint sie, es könne weder mit Sicherheit behauptet werden, dass der Preis des Erzeugnisses ohne die Steuer auf alkoholische Getränke niedriger gewesen wäre als dessen Preis einschließlich der Steuer; erst recht könne nicht mit Sicherheit behauptet werden, dass die Differenz zwischen diesen beiden Preisen konstant dem Betrag der Steuer entspreche. Außerdem könne die Bereicherung des Lieferanten auch deshalb nicht immer genau dem Betrag der Steuer

entsprechen, weil die Erhöhung des Preises, die die Steuerbelastung zur Folge habe, ausgeglichen werden müsse, was zu einer Verringerung des Absatzes und des Gewinns führen könne. In grenznahen Regionen könne ferner der um die Getränkesteuer erhöhte Preis zu Absatzeinbußen der österreichischen Lieferanten geführt haben, die sich ebenfalls negativ auf den Gewinn ausgewirkt haben könnten. Auch in diesem Fall könne nicht behauptet werden, die bei der Erstattung zu erwartende Bereicherung würde genau dem Betrag der entrichteten Abgabe entsprechen. Vielmehr müsse bei der Kalkulation einer allfälligen Bereicherung der wegen dieser Steuer verminderte Gewinn berücksichtigt werden.

81 Nach Ansicht der Kommission hätten diese Umstände in den Bescheiden vom 6. September 2000 berücksichtigt werden müssen; eine mechanische Ablehnung der Erstattungsanträge in voller Höhe der abgeführten Abgabe sei unzulässig. Im Vorlagebeschluss fänden sich aber keine Hinweise dafür, dass eine solche differenzierte Behandlung der Erstattungsanträge vorgesehen wäre und dass es die dazu notwendigen Berechnungs- und Verfahrensbestimmungen gebe.

82 In der Sitzung hat die Kommission die Meinung vertreten, dass die WAO den Äquivalenzgrundsatz dadurch missachte, dass sie die auf Gemeinschaftsrecht gestützten Erstattungsanträge und diejenigen, die auf ein Urteil des Verfassungsgerichtshofs, in dem die Verfassungswidrigkeit festgestellt worden sei, gestützt seien, unterschiedlich behandle, und zwar zum Nachteil der Erstgenannten.

83 So müssten die Abgabepflichtigen, denen die Anlassfallwirkung zukomme, nicht die Voraussetzung erfüllen, dass sie die Steuer wirtschaftlich selbst getragen hätten, um die Erstattung einer unter Verstoß gegen die österreichische Verfassung eingehobenen Steuer zu erwirken. § 185 Abs. 4 WAO schließe die Anwendung von § 185 Abs. 3 in einem solchen Fall aus.

84 Den Urteilen des Gerichtshofes, in denen entschieden werde, dass das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegenstehe, werde hingegen keine der Anlassfallwirkung entsprechende Wirkung zuerkannt. Daraus ergebe sich eine diskriminierende Behandlung zum Nachteil der Einzelnen, die ihr Recht auf Erstattung einer zu Unrecht erhobenen Abgabe kraft Gemeinschaftsrechts ausübten.

85 Die Kommission weist hierbei das Vorbringen der österreichischen Regierung zurück, dass die Fälle, in denen die Anlassfallwirkung zur Anwendung komme, von marginaler Bedeutung seien. Vielmehr entfalte diese ihre Wirkungen in zahlreichen praktischen Fällen; im Übrigen könne die begrenzte Zahl von Anwendungsfällen der Anlassfallwirkung einen Verstoß gegen den Äquivalenzgrundsatz nicht ausschließen.

Würdigung durch den Gerichtshof

Zu Artikel 10 EG

86 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass der nationale Gesetzgeber nicht nach Verkündung eines Urteils des Gerichtshofes, dem zufolge bestimmte Rechtsvorschriften mit dem EG-Vertrag unvereinbar sind, eine Verfahrensregel erlassen kann, die speziell die Möglichkeiten einschränkt, auf Erstattung der Abgaben zu klagen, die aufgrund dieser Rechtsvorschriften zu Unrecht erhoben worden sind (vgl. Urteile Deville, Randnr. 13, Dillexport, Randnrn. 38 und 39, und vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-62/00, Marks & Spencer, Slg. 2002, I-6325, Randnr. 36).

87 Aus diesen Urteilen ergibt sich, dass ein Mitgliedstaat keine Bestimmungen erlassen darf, die die Erstattung einer Abgabe, die durch ein Urteil des Gerichtshofes für gemeinschaftswidrig erklärt worden ist oder deren Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht sich aus einem solchen Urteil ergibt, Voraussetzungen unterwirft, die speziell diese Abgabe betreffen und die

*ungünstiger sind als diejenigen, die auf die Erstattung der fraglichen Abgabe anwendbar gewesen wären, wenn diese Bestimmung nicht erlassen worden wäre (Urteil Edis, Randnr. 24).*

*88 In Bezug auf die Steuer auf alkoholische Getränke hat der Gerichtshof in Randnummer 50 des EKW-Urteils ausgeführt, dass Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12 der Beibehaltung dieser Steuer entgegenstehe.*

*89 In der vor Erlass der Novelle geltenden Fassung hatte § 185 WAO Anträge auf Erstattung rechtswidrig eingehobener Abgaben von keiner spezifischen Voraussetzung abhängig gemacht. Der Einführung der Bestimmung, die schließlich zu § 185 Abs. 3 WAO wurde, sind zahlreiche Debatten im Wiener Landtag vorausgegangen, in denen die Schlussanträge von Generalanwalt Saggio in der Rechtssache EKW sowie die desaströsen Auswirkungen eines Urteils des Gerichtshofes, in dem die Getränkesteuer für mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar erklärt würde, auf die Finanzlage der österreichischen Gemeinden erörtert wurden. Außerdem ist die Novellierung der WAO eine Woche vor Verkündung dieses Urteils erfolgt.*

*90 Aus allen diesen Umständen ergibt sich, dass mit der Einfügung des Abs. 3 in § 185 WAO den Auswirkungen des EKW-Urteils für den Fall vorgebeugt werden sollte, dass die Steuer auf alkoholische Getränke für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt und die zeitlichen Wirkungen dieses Urteils nicht beschränkt würden.*

*91 Diese Umstände erlauben allerdings noch nicht die Feststellung, dass § 185 Abs. 3 WAO speziell die Ansprüche auf Erstattung der zu Unrecht eingehobenen Steuer auf alkoholische Getränke beschränken soll. Der Verwaltungsgerichtshof hebt in seinem Vorlagebeschluss hervor, dass sich die WAO keineswegs nur auf die Erstattung von Abgaben beziehe, deren Erhebung aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen rechtswidrig gewesen sei. Im Übrigen haben die Parteien des Ausgangsverfahrens, die österreichische und die italienische Regierung sowie die Kommission hierzu gegenteilige Ansichten vorgetragen. Es ist jedoch nicht Sache des Gerichtshofes, einen Streit zu entscheiden, der ausschließlich die Auslegung innerstaatlichen Rechts betrifft; diese Aufgabe obliegt dem nationalen Gericht.*

*92 Im Ergebnis verstößt der Erlass einer Regelung durch einen Mitgliedstaat, durch die der Anspruch auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge rückwirkend beschränkt wird, um den möglichen Auswirkungen eines Urteils des Gerichtshofes vorzubeugen, nach dem das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegensteht, nur dann gegen das Gemeinschaftsrecht, nämlich gegen Artikel 10 EG, wenn diese Regelung spezifisch diese Abgabe betrifft; es obliegt dem nationalen Gericht, dies zu prüfen. Folglich stellt die Rückwirkung einer solchen Maßnahme an sich keinen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht dar, sofern die Maßnahme nicht spezifisch die Abgabe betrifft, die Gegenstand eines Urteils des Gerichtshofes gewesen ist.*

*Zum Zusammenhang zwischen der Abwälzung der Steuer auf alkoholische Getränke und der ungerechtfertigten Bereicherung*

*93 Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass dem Einzelnen das Recht auf Erstattung von Abgaben zusteht, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben hat. Dieses Recht ist eine Folge und eine Ergänzung der Rechte, die dem Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Der betreffende Mitgliedstaat ist also grundsätzlich verpflichtet, gemeinschaftsrechtswidrig erhobene Abgaben zu erstatten (vgl. insbesondere Urteile Comateb u. a., Randnr. 20, vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98, Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727, Randnr. 84, und Marks & Spencer, Randnr. 30).*

94 Von dieser Verpflichtung gibt es nach dieser Rechtsprechung nur eine einzige Ausnahme. Ein Mitgliedstaat kann einem Abgabepflichtigen die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe versagen, wenn er feststellt, dass die Abgabenlast in vollem Umfang von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde, und wenn die Erstattung an den Abgabepflichtigen zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde. Folglich ist der Mitgliedstaat, wenn die Abgabenlast nur teilweise abgewälzt worden ist, dazu verpflichtet, den nicht abgewälzten Betrag zu erstatten (vgl. u. a. Urteil Comateb u. a., Randnrn. 27 und 28).

95 Da es sich bei dieser Ausnahme um die Beschränkung eines aus der Gemeinschaftsrechtsordnung abgeleiteten subjektiven Rechts handelt, ist sie eng auszulegen; dabei ist namentlich zu berücksichtigen, dass die Abwälzung einer Abgabe auf den Verbraucher nicht unbedingt die wirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung beim Abgabepflichtigen aufhebt.

96 So hat der Gerichtshof in Randnummer 17 des Urteils Bianco und Girard u. a. festgestellt, dass auch dann, wenn indirekte Abgaben nach nationalem Recht auf den Endverbraucher abgewälzt werden sollen und im Handel gewöhnlich auch ganz oder zum Teil abgewälzt werden, nicht generell davon ausgegangen werden kann, dass die Abgabe tatsächlich in jedem Falle abgewälzt wird. Denn die tatsächliche völlige oder teilweise Abwälzung hängt bei jedem Geschäftsvorgang von mehreren Faktoren ab, die ihn von anderen Fallkonstellationen unterscheiden. Somit ist die Frage der Abwälzung oder Nichtabwälzung einer indirekten Abgabe in jedem Einzelfall eine Sachverhaltsfrage, die in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt, das in der Würdigung der ihm vorgelegten Beweise frei ist.

97 In Randnummer 20 des Urteils Bianco und Girard u. a. hat der Gerichtshof ausgeführt, dass es von der Marktstruktur abhängt, wie wahrscheinlich eine Abwälzung ist. Da sich die zahlreichen Faktoren, die die kaufmännische Strategie bestimmen, von Fall zu Fall ändern, ist es indessen praktisch unmöglich, ihren jeweiligen tatsächlichen Einfluss auf die Abwälzung zu bestimmen.

98 Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Abgaben selbst dann, wenn sie nachweislich ganz oder teilweise auf Dritte abgewälzt wurden, nicht unbedingt zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führt (vgl. Urteile Comateb u. a., Randnr. 29, und vom 21. September 2000 in den Rechtssachen C-441/98 und C-442/98, Michailidis, Slg. 2000, I-7145, Randnr. 34).

99 Selbst dann, wenn die Abgabe in vollem Umfang in den Preis eingeflossen ist, könnte dem Abgabepflichtigen aus einem Absatzrückgang ein wirtschaftlicher Schaden entstehen (vgl. Urteile Comateb u. a., Randnr. 29, und Michailidis, Randnr. 35).

100 Vorliegen und Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung, zu der die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe bei einem Abgabepflichtigen führt, lassen sich daher erst nach einer wirtschaftlichen Untersuchung feststellen, bei der alle maßgeblichen Umstände berücksichtigt werden.

101 Dementsprechend verbietet es das Gemeinschaftsrecht einem Mitgliedstaat, einem Wirtschaftsteilnehmer die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe allein mit der Begründung zu verweigern, dass diese in den von diesem Wirtschaftsteilnehmer geforderten Einzelhandelsverkaufspreis eingeflossen und damit auf Dritte abgewälzt worden sei, so dass die Erstattung der Abgabe zwangsläufig zu einer ungerechtfertigten Bereicherung dieses Wirtschaftsteilnehmers führe.

102 Im Ergebnis stehen somit die gemeinschaftsrechtlichen Regeln über die Erstattung

*rechtsgrundlos gezahlter Beträge einer innerstaatlichen Regelung entgegen, die - was das nationale Gericht zu prüfen hat - die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe allein deshalb versagt, weil diese auf Dritte abgewälzt worden ist, ohne dass der Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung des Wirtschaftsteilnehmers festgestellt würde, zu der die Erstattung dieser Abgabe führen würde.*

*Zum Äquivalenz- und zum Effektivitätsprinzip*

*103 Nach ständiger Rechtsprechung ist in Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben die Ausgestaltung der für solche Erstattungsanträge geltenden Verfahren Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Staaten, sofern diese Verfahren nicht weniger günstig gestaltet sind als bei entsprechenden Situationen, die nur innerstaatliches Recht betreffen (Äquivalenzprinzip), und sie die Ausübung der von der Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsprinzip) (vgl. u. a. Urteile Metallgesellschaft u. a., Randnr. 85, und vom 24. September 2002 in der Rechtssache C-255/00, Grundig Italiana, Slg. 2002, I-8003, Randnr. 33).*

*- Das Äquivalenzprinzip*

*104 Das Äquivalenzprinzip verbietet den Mitgliedstaaten, die Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe weniger günstig zu gestalten als für solche, die ausschließlich innerstaatliches Recht betreffen.*

*105 Was des Näheren die WAO betrifft, so ergibt sich bereits aus dem Wortlaut ihres § 185 eine Ausnahme für bestimmte auf innerstaatliches Recht gestützte Anträge auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge.*

*106 Nach § 185 Abs. 4 WAO ist § 185 Abs. 3 nämlich auf Personen, denen die Anlassfallwirkung zukommt, nicht anzuwenden. Diese Bestimmung regelt jedoch nicht die Modalitäten oder Voraussetzungen von Klagen auf Erstattung einer Abgabe, die zu Unrecht bei Klägern erhoben wurde, die sich auf einen Präzedenzfall, nämlich ein Urteil des Verfassungsgerichtshofs, berufen können, mit dem eine innerstaatliche Abgabe für verfassungswidrig erklärt wurde.*

*107 Das Äquivalenzprinzip steht der Anwendung innerstaatlicher Bestimmungen, die es den Abgabepflichtigen ermöglichen, die Erstattung einer zu Unrecht erhobenen Steuer zu erwirken, nur dann entgegen, wenn sie für Erstattungsanträge, die darauf gestützt sind, dass ein innerstaatliches Gericht eine Verfassungswidrigkeit festgestellt hat, vorteilhaftere Bedingungen vorsehen als für solche, mit denen im Anschluss an ein Urteil des Gerichtshofes die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe verlangt wird.*

*108 Da das Äquivalenzprinzip einer innerstaatlichen Regelung entgegensteht, nach der das Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe weniger günstig gestaltet ist als das für entsprechende Anträge, die auf bestimmte innerstaatliche Bestimmungen gestützt sind, ist es im Ergebnis Sache des nationalen Gerichts, aufgrund einer umfassenden Würdigung des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich zum einen nur den Klägern, die eine auf innerstaatliches Verfassungsrecht gestützte Klage erheben, die Anlassfallwirkung zukommt und ob zum anderen die Vorschriften über die Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar befundenen Abgaben.*

*- Das Effektivitätsprinzip*

109 Was die Beachtung des Effektivitätsprinzips angeht, so hat ein Wirtschaftsteilnehmer, der eine zu Unrecht erhobene Abgabe entrichtet hat, grundsätzlich Anspruch auf deren Erstattung (vgl. u. a. Urteil Comateb u. a., Randnr. 20). Die Abgabenbehörde darf die Erstattung einer solchen Abgabe nur dann verweigern, wenn die Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung bei diesem Wirtschaftsteilnehmer führen würde.

110 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes geht klar hervor (vgl. u. a. Urteile San Giorgio, Randnr. 14, Dilexport, Randnrn. 48, 52 und 54, und Michailidis, Randnrn. 36 und 37), dass sich die Verwaltung hierbei nicht auf den Nachweis der Abwälzung dieser Abgabe auf Dritte beschränken und allein aufgrund dessen oder aufgrund des Umstands, dass nationales Recht die Einbeziehung dieser Abgabe in den für die Verbraucher geltenden Verkaufspreis vorschreibt, vermuten darf, dass die wirtschaftliche Belastung, die diese Abgabe für den Abgabepflichtigen bedeutet, ausgeglichen ist und folglich eine Erstattung ohne weiteres zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde.

111 Außerdem wäre nach gleichfalls ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes nationales Recht, das dem Abgabepflichtigen die Beweislast dafür auferlegen würde, dass die Abgabe nicht auf Dritte abgewälzt wurde, was einen negativen Beweis erfordern würde, oder das eine Vermutung für die Abwälzung der Abgabe auf Dritte aufstellte, mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar (vgl. u. a. Urteile San Giorgio, Randnr. 14, Dilexport, Randnr. 54, und Michailidis, Randnrn. 36 bis 38).

112 Dem vorlegenden Gericht zufolge enthält die WAO keine spezifische Beweislastregel zur Frage, ob der Abgabepflichtige die Abgabe auf Dritte abgewälzt hat und die Erstattung der zu Unrecht erhobenen Abgabe zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde.

113 Die Abgabenberufungskommission und die österreichische Regierung tragen zwar vor, dass die Beweislast in vollem Umfang bei der innerstaatlichen Behörde liege. Aus dem Vorlagebeschluss geht aber auch hervor, dass die Abgabenberufungskommission zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die Steuer auf alkoholische Getränke schlicht deswegen, weil der den Verbrauchern dieser Getränke in Rechnung gestellte Preis diese Abgabe umfasste, wirtschaftlich nicht von den Beschwerdeführern getragen worden sei. Das könnte eine Vermutung für die Abwälzung dieser Abgabe auf Dritte und für eine ungerechtfertigte Bereicherung der Abgabepflichtigen darstellen, die die Erstattung der zu Unrecht erhobenen Abgabe unmöglich machen oder zumindest übermäßig erschweren könnte und damit gemeinschaftsrechtswidrig wäre.

114 Es ist Sache des innerstaatlichen Gerichts, festzustellen, ob mangels gesetzlicher Vermutung die Verwaltungspraxis eine solche Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung geschaffen hat.

115 Da es sich um eine Selbstbemessungsabgabe handelt, kann ein Nachweis der tatsächlichen Abwälzung auf Dritte nicht ohne die Mitwirkung des betroffenen Abgabepflichtigen geführt werden. Die Abgabenbehörde kann daher Zugang zu den Belegen verlangen, zu deren Aufbewahrung der Abgabepflichtige nach innerstaatlichem Recht verpflichtet ist.

116 Es ist ferner Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob die Pflicht des Abgabepflichtigen, an dem Nachweis mitzuwirken, dass die wirtschaftliche Belastung durch die Steuer auf alkoholische Getränke nicht abgewälzt worden ist, in der Praxis einer Vermutung für die Abwälzung dieser Abgabe gleichkommt, die der Abgabepflichtige nur durch Erbringung des Gegenbeweises widerlegen kann.

117 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass das Effektivitätsprinzip, auf das in Randnummer 103

*des vorliegenden Urteils Bezug genommen wird, innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder einer innerstaatlichen Verwaltungspraxis entgegensteht, die die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte dadurch praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, dass sie allein aufgrund der Abwälzung der Abgabe auf Dritte eine Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung aufstellen.*

*118 Auf die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage ist daher zu antworten, dass*

- der Erlass einer Regelung wie der WAO durch einen Mitgliedstaat, durch die das Verfahren zur Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge verschärft wird, um den möglichen Auswirkungen eines Urteils des Gerichtshofes vorzubeugen, nach dem das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegensteht, nur dann gegen das Gemeinschaftsrecht, nämlich gegen Artikel 5 EG-Vertrag verstößt, wenn diese Regelung spezifisch diese Abgabe betrifft; es obliegt dem nationalen Gericht, dies zu prüfen;*
- die gemeinschaftsrechtlichen Regeln über die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge einer innerstaatlichen Regelung entgegenstehen, die - was das nationale Gericht zu prüfen hat - die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe allein deshalb versagt, weil diese auf Dritte abgewälzt worden ist, ohne dass der Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen festgestellt würde, zu der die Erstattung dieser Abgabe führen würde;*
- das Äquivalenzprinzip einer innerstaatlichen Regelung entgegensteht, nach der das Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe weniger günstig gestaltet ist als für entsprechende Anträge, die auf bestimmte innerstaatliche Bestimmungen gestützt sind. Es ist Sache des nationalen Gerichts, aufgrund einer umfassenden Würdigung des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich zum einen nur den Klägern, die eine auf innerstaatliches Verfassungsrecht gestützte Klage erheben, die Anlassfallwirkung zukommt und ob zum anderen die Vorschriften über die Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar befundenen Abgaben;*
- das Effektivitätsprinzip innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder einer innerstaatlichen Verwaltungspraxis entgegensteht, die die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte dadurch praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, dass sie allein aufgrund der Abwälzung der Abgabe auf Dritte eine Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung aufstellen.*

## **Kostenentscheidung**

*Kosten*

*119 Die Auslagen der österreichischen und der italienischen Regierung sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreitigkeiten; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.*

## **Tenor**

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 23. März 2001 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

1. Der Erlass einer Regelung wie der Wiener Abgabenordnung durch einen Mitgliedstaat, durch die das Verfahren zur Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge verschärft wird, um den möglichen Auswirkungen eines Urteils des Gerichtshofes vorzubeugen, nach dem das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegensteht, verstößt nur dann gegen dieses Recht, nämlich gegen Artikel 5 EG-Vertrag (jetzt Artikel 10 EG), wenn diese Regelung spezifisch diese Abgabe betrifft; es obliegt dem nationalen Gericht, dies zu prüfen.
2. Die gemeinschaftsrechtlichen Regeln über die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge stehen einer innerstaatlichen Regelung entgegen, die - was das nationale Gericht zu prüfen hat - die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe allein deshalb versagt, weil diese auf Dritte abgewälzt worden ist, ohne dass der Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen festgestellt würde, zu der die Erstattung dieser Abgabe führen würde.
3. Das Äquivalenzprinzip steht einer innerstaatlichen Regelung entgegen, nach der das Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe weniger günstig gestaltet ist als für entsprechende Anträge, die auf bestimmte innerstaatliche Bestimmungen gestützt sind. Es ist Sache des nationalen Gerichts, aufgrund einer umfassenden Würdigung des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich zum einen nur den Klägern, die eine auf innerstaatliches Verfassungsrecht gestützte Klage erheben, die Anlassfallwirkung zukommt und ob zum anderen die Vorschriften über die Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar befundenen Abgaben.
4. Das Effektivitätsprinzip steht innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder einer innerstaatlichen Verwaltungspraxis entgegen, die die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte dadurch praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, dass sie allein aufgrund der Abwälzung der Abgabe auf Dritte eine Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung aufstellen.