2. Ist eine nationale unterschiedliche Besteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, so hat der Mitgliedstaat den Steuersatz für eingeführte Erzeugnisse so festzusetzen, daß die vom Vertrag verbotene Diskriminierung oder Schutzwirkung ausgeschlossen ist. Diese Behandlung ist in Artikel 95 nur für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse gewährleistet.
3. Die Aufgabe, den Rechtsschutz zu gewährleisten, der sich für die einzelnen aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts ergibt, obliegt entsprechend dem in Artikel 5 EWG-Vertrag ausgesprochenen Grundsatz der Mitwirkungspflicht den innerstaatlichen Gerichten.
4. Mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung auf dem Gebiet der Erstattung von unter Verstoß gegen Artikel 95 erhobenen nationalen Abgaben obliegt es den Mitgliedstaaten, die Erstattung dieser Abgaben nach ihrem nationalen Recht sicherzustellen; es ist ihre Sache, hierfür die zuständigen Gerichte zu bestimmen und das gerichtliche Verfahren auszugestalten.

Diese Bedingungen dürfen nicht ungünstiger gestaltet werden als bei entsprechenden Klagen, die nur innerstaatliches Recht betreffen, und sie dürfen die Ausübung der von der Gemeinschaftsrechtsordnung den einzelnen eingeräumten Rechte nicht praktisch unmöglich machen.

Das Gemeinschaftsrecht verlangt keine Erstattung von ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern unter Umständen, die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würden. Es schließt also die Berücksichtigung des Umstands nicht aus, daß die Belastung durch die ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern auf andere Unternehmen oder auf die Verbraucher abgewälzt werden konnten.

Es entspricht auch gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen, wenn nach dem Recht des fraglichen Mitgliedstaats der Schaden berücksichtigt wird, den ein Importeur möglicherweise erlitten hat, weil die diskriminierenden oder schützenden steuerlichen Maßnahmen im Ergebnis zu einem Rückgang der Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten geführt haben.

In der Rechtssache 68/79

betreffend das dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Østre Landsret in dem vor diesem Gericht anhängigen Rechtsstreit

HANS JUST I/S, Hersteller und Importeur alkoholischer Getränke, Kopenhagen,

gegen

MINISTERIUM FÜR DAS STEUERWESEN

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 95 EWG-Vertrag im Hinblick auf die dänische lovbekendtgørelse vom 4. April 1978 om afgift af spiritus m.m. (Gesetzesbekanntmachung über Verbrauchsteuern auf Branntwein)

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten H. Kutscher, der Kammerpräsidenten A. O'Keeffe und A. Touffait, der Richter J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans und O. Due,

Generalanwalt: G. Reischl
Kanzler: A. Van Houtte

folgendes

URTEIL

Tatbestand

Der Sachverhalt, der Verfahrensablauf und die gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung der Gerichtshofes der EWG eingereichten Erklärungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

I — Sachverhalt und schriftliches Verfahren

Nach dänischem Branntweinsteuerrecht (derzeit gilt die lovbekendtgørelse Nr. 151 vom 4. April 1978 om afgift af spiritus m.m.) wird auf Branntwein eine Verbrauchsteuer erhoben, deren Satz für Aquavit (Snaps) günstiger ist als für andere Branntweine.

Nach den §§ 3 und 4 des vorgenannten Gesetzes gelten als Aquavit (Snaps) Erzeugnisse aus neutralem Alkohol, die pflanzliche Aromastoffe enthalten, mit einem Alkoholgehalt von mindestens 40 und höchstens 49,9 Raumhundertteilen und höchstens 2 g/100 ml Pflanzenextrakten, wenn sie weder die Eigenschaften von Gin, Wodka, Genever, Wacholder und ähnlichen Getränken noch von Likör, Punsch, Bitter und ähnlichen Getränken noch von Anisbranntwein, Rum, Obstbranntwein und anderen aufweisen, deren typischer Geschmack auf der Destillation oder der Lagerung beruht.

Die dänische Branntweinsteuer, die sich auf 130,30 dänische Kronen (DKR) für

Aquavit (Snaps) und auf 185,75 DKR für andere alkoholische Getränke belaufen hatte, wurde mit Gesetz Nr. 437 vom 6. September 1977 mit Wirkung vom 7. September 1977 auf 167,50 DKR je Liter reinen Äthylalkohols für Aquavit (Snaps) und auf 257,15 DKR je Liter reinen Äthylalkohols für anderen Branntwein erhöht.

Die Firma Hans Just I/S, Kopenhagen, die alkoholische Getränke herstellt und einführt, handelt nur in sehr geringem Maße mit Aquavit (Snaps); hingegen erzielt sie durch den Verkauf anderen Branntweins einen erheblichen Umsatz.

Die Firma Just ist gemäß § 6 der bekendtgørelse af lov om afgift af spiritus m.m. bei der dänischen Zollverwaltung registriert. Sie ist gesetzlich verpflichtet, monatlich die Steuern abzurechnen, die sie dem Staat aufgrund von Verkäufen oder Weiterverkäufen schuldet, welche sie durch Vermittlung von nicht bei der Zollverwaltung registrierten Unternehmen tätigt.

Für Juni 1978 hat die Firma Just die von ihr geschuldete Verbrauchsteuer wie folgt berechnet:

Aquavit (Snaps)

5,88 Liter reiner Äthylalkohol zu 167,50 DKR 984,90 DKR

anderer Branntwein

2 159,10 Liter reiner Äthylalkohol zu 257,15 DKR 555 212,55 DKR

insgesamt

2 164,98 Liter 556 197,45 DKR.

Am 31. Juli 1978 trug die Firma Just bei der Zolldirektion vor, nach Artikel 95 EWG-Vertrag dürfe die Verbrauchsteuer auf anderen Branntwein nur zu dem für Aquavit (Snaps) geltenden Satz erhoben werden; damit belaufe sich der von ihr für Juni gesetzlich geschuldete Betrag, berechnet auf der Grundlage von 2 164,98 Liter reinen Äthylalkohols und eines Steuersatzes von 167,50 DKR je Liter, nur auf 362 634,15 DKR.

Da die Zollverwaltung zu erkennen gab, daß die Nichtzahlung des gesamten gesetzlich geschuldeten Betrages die Beitreibung durch Pfändung sowie die Löschung der Registrierung der Firma bei der Zollverwaltung nach sich ziehen werde, zahlte die Firma Just die Differenz von 193 563,30 DKR unter Protest und unter Vorbehalt der Rückforderung.

Die Firma Just hat anschließend Klage zum Østre Landsret erhoben mit dem Antrag, das Ministerium für das Steuerwesen zur Rückzahlung von 193 563,30 DKR zuzüglich Zinsen zu verurteilen; sie hat sich die Rückforderung der entsprechenden, in der Zeit vom 1. Januar 1973 bis zum 31. Mai 1978 sowie nach dem 1. Juli 1978 gezahlten Beträge vorbehalten.

Der 4. Senat des Østre Landsret hat die Entscheidung mit Beschluß vom 26. März 1979 ausgesetzt und dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Frage 1 A

Widerspricht eine nationale Abgabenregelung, die verschiedene Steuersätze für Aquavit (Snaps) einerseits und anderen Branntwein andererseits vorsieht, Gemeinschaftsrecht, wenn berücksichtigt wird,

a) daß die beiden Kategorien in der nationalen Gesetzgebung mittels einer Definition unterschieden werden, die abstellt auf den Gehalt an Rohstoffen und Extrakten, den Alkoholgehalt sowie auf ein Geschmackskriterium,

b) daß die Unterscheidung nicht darauf beruht, ob es sich um eingeführte

oder inländische Erzeugnisse handelt, und daß innerhalb der beiden Steuerkategorien auch nicht nach dem Warenursprung unterschieden wird?

Frage 1 B

Ist es für die Beantwortung der Frage 1 A erheblich, ob die Steuer im Verhältnis zu den Herstellungskosten die am niedrigsten besteuerte Kategorie Branntwein (Aquavit und Snaps) ebenso stark belastet wie die am höchsten besteuerte Kategorie solcher Erzeugnisse (anderer Branntwein)?

Frage 2

Falls unterschiedliche Steuersätze der in Frage 1 erwähnten Art rechtmäßig sind, ergeben sich dann aus dem Gemeinschaftsrecht Anforderungen hinsichtlich der Anwendung dieser Sätze auf eingeführte Erzeugnisse?

a) Sind eingeführte Branntweine nach demselben Satz zu besteuern wie die gleichen oder die ähnlichsten inländischen Erzeugnisse?

b) Sind alle eingeführten Branntweine nach dem niedrigsten inländischen Satz zu besteuern, obgleich „anderer Branntwein" inländischen Ursprungs nach einem höheren Satz besteuert wird?

Frage 3

A. Falls unterschiedliche Steuersätze unrechtmäßig sind, nach welchen Kriterien ist dann zu entscheiden, welcher Satz anzuwenden ist?

B. Können sich auf Artikel 95 auch dänische Hersteller oder nur Importeure berufen?

Frage 4

Enthält das Gemeinschaftsrecht im gegebenen Fall einschlägige Regeln für die Entscheidung der Frage der Rückzahlung von unter Verstoß gegen Artikel 95 erhobenen Steuern? Ist es in diesem Zusammenhang erheblich, ob der Händler nachweisen kann, daß er einen Schaden erlitten hat?

Der Beschluß des Østre Landsret ist am 26. April 1979 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Nach Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater Johannes Føns Buhl, am 29. Juni 1979, die Firma Hans Just I/S, Klägerin im Ausgangsverfahren, vertreten durch Rechtsanwalt Peter Alsted, am 19. Juli 1979 und die Regierung des Königreichs Dänemark, vertreten durch den Leiter des Sekretariats der Abteilung „Gemeinsamer Markt" des Außenministeriums Per Lachmann im Beistand des Rechtsanwalts Georg Lett, dieser in Untervollmacht des Rechtsanwalts beim Højesteret Poul Schmith, am 20. Juli 1979 schriftliche Erklärungen eingereicht.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

Nach Ansicht der *Firma Hans Just I/S,* der Klägerin im Ausgangsverfahren, verstößt das dänische Branntweinsteuerrecht gegen Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag, jedenfalls aber wegen des mittelbaren Schutzes, den die niedrigere Besteuerung von Aquavit (Snaps) der inländischen Erzeugung gewähre, die auf dem dänischen Markt vorherrsche, gegen Artikel 95 Absatz 2; die unter Verstoß ge-

gen den Vertrag erhobenen Steuern seien daher zurückzuerstatten.

Zur Frage 1 A

a) Eine Steuerregelung der in Dänemark geltenden Art stelle offensichtlich eine durch Artikel 95 untersagte verschleierte Diskriminierung ausländischer Erzeugnisse aufgrund ihrer Herkunft dar.

b) Das lasse sich aufgrund zweier Tatsachen nachweisen:

— Der Verbrauch von Aquavit (Snaps) mache ungefähr $^2/_3$ des gesamten inländischen Branntweinverbrauchs in Dänemark aus; 99 % des Gesamtverbrauchs dieses Erzeugnisses stammten aus der inländischen Produktion.

— Die Definition von Aquavit (Snaps) zeige, daß die gesetzliche Unterscheidung zwischen den unterschiedlichen Branntweinsorten auf keinem objektiven Kriterium beruhe. Die dänischen Behörden hätten Aquavit (Snaps) nur dadurch definieren können, daß sie eine Reihe anderer, aufgezählter Erzeugnisse ausgeschlossen hätten, die sonst unter die Definition gefallen wären. Eine künstliche Abgrenzung der Erzeugnisse, für die ein günstigerer Steuersatz gelte, erlaube es, eine Reihe von Erzeugnissen typisch ausländischer Produktion bis zu dem Punkt auszuschließen, daß die günstige Behandlung nur für ein einziges Erzeugnis gelte, das zu 99 % im Inland hergestellt werde.

c) Das dänische Recht unterscheide nicht nach der Herkunft des Erzeugnisses; es verwende jedoch Kriterien, die im wesentlichen zu demselben Ergebnis führten. Es handele sich um einen offenkundigen Versuch, das Verbot der Diskriminierung wegen der Herkunft zu umgehen.

Artikel 95 verbiete nicht nur die offensichtliche Diskriminierung wegen der Herkunft, sondern auch jede verschleierte, an die Herkunft geknüpfte Diskriminierung: die dänischen Vorschriften über die Branntweinbesteuerung bezweckten, den Großteil des in Dänemark hergestellten Branntweins einer günstigeren steuerlichen Behandlung zu unterwerfen als ausländischen Branntwein; jedenfalls bewirkten sie dies.

d) Artikel 95 verlange keine allgemeine steuerliche Gleichbehandlung aller Branntweine; er verbiete nur eine Diskriminierung wegen der Herkunft des Erzeugnisses. Dieses Verbot sei unbedingt; nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere nach dem Urteil vom 10. Oktober 1978 (Rechtssache 148/77, Hansen, Slg. 1978, 1787) schließe es jedoch eine steuerliche Ungleichbehandlung aus anderen Gründen als dem der Herkunft der Erzeugnisse nicht aus. Im vorliegenden Fall gehe es nur darum, ob die in Dänemark geltenden Vorschriften nach der Herkunft der Waren diskriminierten, was nach dem Vertrag verboten sei.

Das Diskriminierungsverbot im Vertrag sei vom Gerichtshof immer nach seinem Zweck ausgelegt worden, eine wirkliche, nicht nur formelle Gleichstellung der inländischen und der ausländischen Erzeugnisse zu gewährleisten. Eine Diskriminierung sei nicht nur gegeben, wenn die nationale Regelung die Herkunft der Erzeugnisse ausdrücklich als Unterscheidungsmerkmal verwende, sondern auch dann, wenn sie so gefaßt sei, daß sie das verbotene Kriterium zwar nicht offen anwende, aber doch in der Praxis dieselben Wirkungen erziele. Eine steuerliche Diskriminierung von bestimmten Branntweinen sei nicht vom Verbot ausgenommen, nur weil die nationalen Bestimmungen die Gleichbehandlung einer sehr gerin-

gen ausländischen Produktion mit einer sehr erheblichen inländischen Erzeugung sicherstellten, wenn diese Vorschriften zur gleichen Zeit für Erzeugnisse einen wesentlichen höheren Satz festsetzten, die im wesentlichen aus dem Ausland kämen. Halte man ein solches Verfahren für rechtmäßig, so öffne man steuerlichen Diskriminierungen wegen der Herkunft der Erzeugnisse Tür und Tor.

Der Begriff der „gleichartigen Waren" im Sinne des Artikels 95 Absatz 1 sei Ausdruck eines ganz allgemeinen Erfordernisses, das allen Bestimmungen über die Diskriminierung gemein sei: Die Erzeugnisse müßten vergleichbar sein. Dies sei keine gegenüber der festgestellten Diskriminierung wegen der Herkunft selbständige Bedingung; die „Vergleichbarkeit" sei nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen.

Artikel 95 Absatz 2 solle eine möglichst weite Anwendung des Diskriminierungsverbots inbesondere in Fällen sicherstellen, in denen die nationalen Vorschriften der Sache nach eine steuerliche Diskriminierung wegen der Herkunft der Waren erzielten. Dieser Fall sei gegeben, wenn die nationale Regelung rein praktisch zu dem Ergebnis führe, daß ausländische Erzeugnisse konkret einer weniger günstigen Steuerregelung unterlägen als inländische. Eine solche Ungleichbehandlung lasse sich nur aus objektiven Gründen ohne Beziehung zur Herkunft der Waren rechtfertigen. Die Gleichartigkeit und/oder die Konkurrenz von Waren sei ein wichtiger Gesichtspunkt bei der Prüfung, ob eine Ungleichbehandlung objektiv sei.

e) Die Daten über die Herkunft der in Dänemark verbrauchten Branntweine ergäben schon für sich genommen, daß die dänische Regelung auf eine Bevorzugung der inländischen alkoholischen Erzeugnisse gegenüber ausländischen Branntweinen abziele. Im übrigen zeige die Entwicklung des Verbrauchsteuersatzes und des Verbraucherpreisindex, daß die Unterteilung in zwei Steuerklassen die inländische Erzeugung von Aquavit (Snaps) zum Nachteil anderen Branntweins begünstige.

f) Die dänische Tradition, Aquavit hauptsächlich zu den Mahlzeiten zu trinken, sei im vorliegenden Zusammenhang belanglos: Es sei nicht Ziel des Vertrages, in den einzelnen Ländern bestehende Verbrauchergewohnheiten aufrechtzuerhalten oder zu festigen. Für Gemeinschaftsrecht sei ein mit gewissen Verbrauchergewohnheiten verbundenes nationales Herkommen irrelevant.

g) Ebenso sei offenkundig, daß sich das dänische Recht während langer Jahre bemüht habe, die inländische Produktion von Aquavit (Snaps) zu schützen.

h) Hierbei sei die künstliche Abgrenzung zwischen Aquavit (Snaps) einerseits und anderen Branntweinen andererseits zu berücksichtigen. Für die „anderen Erzeugnisse" seien gesetzlich Voraussetzungen sowohl hinsichtlich des Alkoholgehalts wie hinsichtlich des Geschmacks mit dem Ziel festgelegt, die Erzeugnisse aussondern zu können, die wie Aquavit (Snaps) im wesentlichen zu den Mahlzeiten getrunken würden, um sie günstiger als andere Branntweine behandeln zu können. Die gesetzliche Voraussetzung hinsichtlich des Alkoholgehalts — Gehalt an reinem Aethylalkohol von 40 bis 49,9 Raumhundertteilen — sei ebenso wie die Voraussetzung des Geschmacks für die Zuweisung des Erzeugnisses in die eine oder andere Steuerklasse rein willkürlich.

Auf die Frage 1 A sei wie folgt zu antworten:

Eine nationale Branntweinsteuerregelung, die Gruppen von Erzeugnissen mit der Wirkung unterschiedlich behandelt, daß sie die eine Gruppe von Erzeugnissen, die im wesentlichen im fraglichen Mitgliedstaat hergestellt wird, gegenüber einer anderen Gruppe von Erzeugnissen begünstigt, die im wesentlichen im Ausland hergestellt wird, verstößt gegen Artikel 95 EWG-Vertrag, falls sich keine objektiven Gründe aufzeigen lassen, die diese unterschiedliche steuerliche Belastung rechtfertigen, die also unabhängig von der typischen Herkunft der Erzeugnisse sind. Die Voraussetzungen für eine solche objektive Rechtfertigung müssen insbesondere dann streng sein, wenn eine relativ sehr bedeutende Menge der steuerlich begünstigten Erzeugnisse im fraglichen Land hergestellt wird.

Zur Frage 1 B

Diese Frage sei rein theoretischer Natur.

Selbst wenn die dänische Steuerregelung eine Wertbesteuerung enthielte, so könne sie trotzdem unter Verstoß gegen Artikel 95 eine verschleierte Diskriminierung darstellen. Entscheidend sei jedenfalls, daß eine erhebliche Anzahl von Waren, deren Gestehungskosten nicht über denen von Aquavit (Snaps) lägen, offenkundig unter die für „anderen Branntwein" geltende höhere Steuer fielen. Die dänische Steuerregelung könne somit einer Wertbesteuerung nicht gleichgestellt werden.

Zur Frage 2

a) Diese Frage sei nicht erheblich: Die aus den in Dänemark geltenden Vorschriften folgende steuerliche Unterscheidung widerspreche Artikel 95.

b) Nach dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache 148/77 (Hansen) dürften mehrere nationale Steuersätze in Kraft bleiben, wenn dies aufgrund besonderer Umstände gerechtfertigt sei; der niedrigste Steuersatz müsse sowohl für inländische Erzeugnisse wie für eingeführte Erzeugnisse derselben Art gelten.

c) Jedenfalls müßten die Steuern innerhalb jeder rechtmäßig geschaffenen und möglicherweise vom Gemeinschaftsrecht zugelassenen Steuerklasse für eingeführte und für inländische Erzeugnisse dieselben sein.

Zur Frage 3

a) Artikel 95 verbiete jede Diskriminierung wegen der Herkunft; hinsichtlich der Steuersätze verlange er nur, daß diese nicht diskriminierend seien. Ein Verstoß gegen Artikel 95 gebe dem betroffenen Unternehmen das Recht, die Beseitigung der Wirkungen der Diskriminierung zu verlangen; es habe Anspruch darauf, so gestellt zu werden, wie es stünde, wenn die Diskriminierung nicht geschehen wäre. Es sei somit so zu behandeln, als habe es seit dem Beginn des Vertragsverstoßes nur die niedrigeren der beiden Steuersätze entrichten müssen.

b) Würde das Recht, sich auf Artikel 95 zu berufen, nur den Importeuren zugestanden, so würden in Dänemark anstelle der beiden existierenden zwei neue Steuerklassen geschaffen; eine solche Unterscheidung erscheine von vornherein unsinnig. Könnten die nationalen Hersteller in einer Lage wie der vorliegenden keine Gleichbehandlung verlangen, so würden sie gegenüber eingeführten Erzeugnissen steuerlich diskriminiert; das sei eine Form der „umgekehrten Diskriminierung", die den wesentlichen Grundsätzen des Gemeinsamen Marktes widerspreche.

Zur Frage 4

a) Eine auf die Unvereinbarkeit nationaler Besteuerungsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht gestützte Erstattungsklage sei im Grundsatz nach nationalem Recht zu beurteilen; etwas anderes gelte nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nur dann, wenn die nationalen Modalitäten und Fristen die Ausübung der Rechte praktisch unmöglich machen würden, die die nationalen Gerichte zu schützen hätten. In diesem Zusammenhang sei zu berücksichtigen, daß die dänischen Rechtsvorschriften über die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Abgaben der Klarheit ermangelten, und vor allem, daß hinsichtlich der einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse im Hinblick auf den dänischen Bürgern gewährten Rechtsschutz Ungewißheit bestehe.

b) Nach dänischem Recht könnten die Steuerpflichtigen die Zahlung einer Steuer erst nach Erlaß eines endgültigen Urteils verweigern; sie könnten ferner keinen Erstattungsanspruch für Steuern geltend machen, die sie in der irrigen Meinung gezahlt hätten, hierzu verpflichtet zu sein. Diese Rechtslage sei aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht völlig unannehmbar.

c) Der infolge der Erhebung der streitigen Steuer entstandene Schaden könne nur mittelbar nachgewiesen werden. Hierbei sei der Umstand zu berücksichtigen, daß es um so schwieriger sei, das teurere Erzeugnis zu verkaufen, je größer der Preisunterschied zwischen zwei Gruppen von Erzeugnissen sei; auch lasse sich feststellen, daß die Anhebung der Verbrauchsteuersätze am 7. September 1977 zu einem deutlichen Rückgang des Absatzes von „anderem Branntwein als Aquavit (Snaps)" geführt habe. Dieser Absatzrückgang habe nicht nur die Gewinne der Firma Just erheblich sinken lassen, sondern diese auch zu einem Personalabbau gezwungen.

Beim derzeitigen Stand der dänischen Rechtsprechung habe eine Erstattungsklage kaum Aussicht auf Erfolg, wenn man davon ausgehen könne, daß die zu Unrecht erhobene Steuer auf den Verbraucher abgewälzt worden sei.

Das dänische Recht enthalte die Vorschriften nicht, von denen das Gemeinschaftsrecht ausgehe: Sicherlich könne ein Unternehmen Steuern vor dem nationalen Gericht einklagen; es müsse aber mangels einer gesetzlichen Grundlage und angesichts der früheren Rechtsprechung mit einer Abweisung seiner Klage rechnen.

d) Mangels gesetzlicher Vorschriften und einschlägiger Rechtsprechung sei davon auszugehen, daß ein Unternehmen nicht allein aufgrund eines vor Klageerhebung eingelegten Protestes einen weitergehenden Erstattungsanspruch habe; entscheidend sei somit, ob das Gemeinschaftsrecht dem Umstand Bedeutung beimesse, daß das Unternehmen der Steuererhebung widersprochen habe, als diese gemeinschaftsrechtswidrig vorgenommen worden sei.

e) Daß das einschlägige dänische Recht dem Vertrag seit dem 1. Januar 1973, dem Tage des Beitritts Dänemarks zur EWG, widerspreche, sei irrelevant: Die Objektivität des Gerichtshofes dürfe nicht durch die beträchtlichen wirtschaftlichen Folgen beeinflußt werden, die seine Entscheidungen für einen Mitgliedstaat haben könnten.

f) Angesichts der Notwendigkeit, dem Gemeinschaftsrecht praktische Wirksamkeit zuzuerkennen, erscheine es in einem Falle wie dem vorliegenden angemessen, dem jeweiligen Unternehmen einen vollen Erstattungsanspruch zuzubilligen; jedenfalls sei eine Erstattung grundsätzlich

der Beträge zu gewähren, die seit dem Zeitpunkt rechtsgrundlos geleistet worden seien, seitdem das nationale Recht dem Gemeinschaftsrecht widerspreche, hilfsweise aber jedenfalls vom Zeitpunkt des Protestes oder der Einleitung des gerichtlichen Verfahrens an.

g) Die vierte Frage sei wie folgt zu beantworten:

Das Gemeinschaftsrecht verlangt oder setzt zumindest voraus, daß unter Verstoß gegen Artikel 95 erhobene Steuern nach nationalem Recht erstattet werden. Für die Beachtung der Voraussetzungen des EWG-Vertrags sollte es in diesem Zusammenhang unerheblich sein, ob der Erstattungsberechtigte einen tatsächlichen Schaden nachweisen kann, da der Schutz, den das Gemeinschaftsrecht den betroffenen Unternehmen gewährt, illusorisch wäre, wenn nationale Bestimmungen die Rechte beseitigen könnten, die der EWG-Vertrag den Anspruchsberechtigten gewährleistet.

Die *Regierung des Königreichs Dänemark* weist darauf hin, daß das vorliegende Vorabentscheidungsverfahren ein Ausläufer der vor dem Gerichtshof anhängigen Rechtssache 171/78 (Kommission der Europäischen Gemeinschaften / Königreich Dänemark) sei; sie verweist großenteils auf die in dieser Rechtssache eingereichten Schriftsätze.

Zur Frage 1 A

a) Nach dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache 148/77 (Hansen) verbiete Artikel 95 nicht, daß nationale Steuerregelungen unterschiedliche Sätze für Branntweine vorsähen. Das dänische Branntweinsteuergesetz diskriminiere eingeführte Erzeugnisse nicht, da für inländische wie für ausländische Erzeugnisse dieselben Regeln gälten. Die Spaltung in zwei Sätze, die beide sowohl auf ausländische wie auf inländische Erzeugnisse Anwendung fänden, sei nicht diskriminierend, da sie sich auf kein Kriterium stütze, das die Einfuhr erschwere oder sie teurer mache. Ausländischer Aquavit (Snaps) werde nach Dänemark eingeführt und mit dem gleichen Satz besteuert wie dänischer Aquavit; ebenso werde auf die dänische Produktion von anderem Branntwein, der ein Drittel des dänischen Verbrauchs dieser Art abdecke, der höhere Steuersatz erhoben.

Die derzeitige Lage des Aquavit auf dem dänischen Markt sei für den vorliegenden Fall nicht erheblich: Sie sei nicht Folge einer Diskriminierung, sondern beruhe darauf, daß die Verbraucher dänischen Aquavit bevorzugten.

b) Im Zusammenhang der „Gleichartigkeit" unterschiedlicher Erzeugnisse könne Artikel 95 Absatz 1 nicht als abstrakte Aufteilung aller Produktgruppen verstanden werden, so daß die Mitgliedstaaten zu einer Steuerneutralität innerhalb jeder Gruppe von Erzeugnissen verpflichtet wären, die als gleichartig betrachtet werden könnten. Im Gegenteil könnten die Mitgliedstaaten bestimmten Arten von Branntwein oder bestimmten Gruppen von Erzeugern steuerliche Vergünstigungen in der Form der Steuerbefreiung oder der Steuerermäßigung einräumen; Artikel 95 Absatz 1 verlange im Rahmen einer unterschiedlichen Besteuerung nur, daß inländische und eingeführte Erzeugnisse gleichförmig behandelt würden.

Jedenfalls seien Aquavit (Snaps) und andere Branntweine keine gleichartigen Erzeugnisse.

Auch Artikel 95 Absatz 2 sei nicht einschlägig. Der höhere Steuersatz auf anderen Branntwein als Aquavit (Snaps) könne nicht als Schutz dänischer Erzeugnisse gegenüber Erzeugnissen aus anderen Mitgliedstaaten aufgefaßt werden. Die anderen Branntweine als Aqua-

vit könnten nämlich nicht als „Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten" erachtet werden, da auch in Dänemark erhebliche Mengen von anderem Branntwein als Aquavit hergestellt würden; im übrigen seien Aquavit und anderer Branntwein nicht gegenseitig substituierbar. Schließlich beruhe die unterschiedliche Besteuerung nicht auf dem Schutz von Aquavit gegen anderen Branntwein; sie entspreche vielmehr dem unterschiedlichen Durchschnittswert der Erzeugnisse.

c) Die Frage 1 A sei somit zu verneinen.

Zur Frage 1 B

Eine reine Wertbesteuerung sei nicht gemeinschaftsrechtswidrig. Es liege keine Diskriminierung zwischen Waren im Sinne des Artikels 95 Absatz 1 noch ein wie auch immer gearteter Schutz von Aquavit im Sinne des Artikels 95 Absatz 2 vor, da die steuerliche Belastung der am niedrigsten besteuerten Branntweinklasse die gleiche sei wie die der Branntweine, die zur höchsten Steuerklasse gehörten.

Zur Frage 2

Der Gerichtshof (Urteil Hansen) habe entschieden, daß nationale steuerliche Vergünstigungen ohne Unterschied auch für Branntweine aus anderen Mitgliedstaaten gelten müßten, die die gleichen Voraussetzungen erfüllten wie die inländischen Erzeugnisse; das sei bei der dänischen Branntweinbesteuerung gegeben.

Die Frage 2 a) sei somit zu bejahen. Folglich verstehe sich die Antwort auf die Frage 2 b) von selbst.

Zur Frage 3

a) In Frage 3 A werde davon ausgegangen, daß die Anwendung unterschiedlicher Abgabensätze auf Branntwein gemeinschaftsrechtswidrig sei; diese Annahme sei nach dem Urteil Hansen irrig. Es bestehe keine Veranlassung, sich zu Kriterien zu äußern, die anwendbar wären, wenn die Rechtslage eine andere wäre. Außerdem könnte eine solche Regelung nur Folge einer Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften sein, nicht einer gerichtlichen Entscheidung.

b) Zur Frage 3 B sei festzuhalten, daß sich Artikel 95 nur auf die Frage der steuerlichen Behandlung eingeführter Erzeugnisse beziehe. Hersteller von anderem Branntwein als Aquavit könnten somit nicht unter Berufung auf Artikel 95 für ihre Produktion die gleiche steuerliche Behandlung wie für Aquavit verlangen. Anzumerken sei, daß ein erheblicher Teil der streitgegenständlichen Branntweine von der Firma Just selbst hergestellt werde.

Auf die Frage 3 B sei zu antworten, daß sich nur Importeure für die eingeführten Erzeugnisse auf Artikel 95 berufen könnten.

Zur Frage 4

a) Diese Frage sei nicht aktuell, da die dänische Branntweinbesteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei.

b) Gleichwohl lasse sich festhalten, daß der Anspruch auf Erstattung von unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben zwar auf Gemeinschaftsebene weder im Vertrag noch im abgeleiteten Recht geregelt sei und daß auch die nationalen Vorschriften über die Erstattung nicht harmonisiert seien, daß aber der Schutz der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes grundsätzlich einen solchen Erstattungsanspruch voraussetze. Nach dem in Artikel 5 EWG-Vertrag enthaltenen Mitwirkungsgebot obliege es den nationalen

Gerichten, diesen Schutz gemäß den vom nationalen Recht bestimmten Modalitäten sicherzustellen. Insbesondere sei das nationale Gericht für die Entscheidung darüber zuständig, in welchem Umfange eine Erstattung, wenn überhaupt, zu gewähren sei. Nichtsdestoweniger setze das Gemeinschaftsrecht der innerstaatlichen Regelung der mit der Erstattung zusammenhängenden Fragen gewisse Grenzen. Zum einen dürften die vom innerstaatlichen Recht bestimmten Modalitäten und Fristen in der Praxis die Ausübung der Rechte nicht unmöglich machen, die die nationalen Gerichte zu schützen hätten; die Festsetzung vernünftiger Klagefristen auf steuerlichem Gebiet stelle freilich eine Anwendung des Grundsatzes der Rechtssicherheit dar. Zum anderen dürften die Verfahrensmodalitäten der Klage nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige interne Klagen beträfen.

Auch obliege es dem nationalen Gericht zu entscheiden, ob eine interne diskriminierende Abgabe im Sinne des Artikels 95 als ganz oder als nur teilweise nicht geschuldet zu erachten sei.

c) Da unter Vorbehalt der dem Gemeinschaftsrecht innewohnenden Erfordernisse das nationale Erstattungsrecht Anwendung finde, falle die Würdigung eines Schadens in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts.

Die Firma Just habe ihre Erzeugnisse zu normalen Preisen verkauft, so daß neben den Gestehungskosten auch die beanstandeten Steuern zuzüglich einer normalen Gewinnspanne abgedeckt gewesen seien. In Wirklichkeit hätten die Verbraucher die Steuern gezahlt; die Firma Just habe nur als Steuereinzieher gedient. Ihr sei somit aus der Erhebung der beanstandeten Steuern kein Schaden erwachsen; andererseits würde sie rechtsgrundlos bereichert, wenn das Ministerium für das Steuerwesen gezwungen würde, ihr die Differenz zwischen dem höchsten und dem niedrigsten Steuersatz zu erstatten.

Die Bereicherung sei die Grundlage des dänischen Rechts auf dem Gebiet der Erstattung von irrig und ohne rechtlichen Grund geleisteten Abgaben. Ein Erstattungsanspruch sei nur gegeben, wenn die Bereicherung sich zu Lasten des Zahlenden ausgewirkt habe. Die Berücksichtigung des Schadens als Voraussetzung des Erstattungsanspruchs sei nicht exzessiv. Die Beachtung der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts verlange die Achtung der Rechte, die die Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht zögen, nicht aber die Schaffung von Erfordernissen gegenüber dem nationalen Recht, die zu ungerechtfertigten Bereicherungen führten.

Auf den letzten Teil der Frage 4 sei zu antworten, daß die Berücksichtigung des Schadens vom Inhalt des nationalen Rechts abhänge, da keine gemeinschaftsrechtliche Bestimmung die Anwendung dieses Kriteriums untersage, solange es sich im Rahmen eines auf Gemeinschaftsrecht beruhenden Prozesses nicht nachteiliger auswirke als im Rahmen eines Prozesses, der auf nationalem Recht beruhe: Im übrigen gefährde die Berücksichtigung dieses Kriteriums nicht den Schutz, der aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts folge.

Auch die *Kommission* bemerkt, daß die dem Gerichtshof in der vorliegenden Sache gestellten Fragen eng mit der Klage verbunden seien, die sie gegen das Königreich Dänemark erhoben habe (Rechtssache 171/78) und deren Gegenstand die Feststellung sei, daß das Königreich Dänemark durch eine unterschiedliche Besteuerung von Branntweinen gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 95 EWG-Vertrag verstoßen habe.

Zu den Fragen 1 A und 1 B

a) Die zur Rechtfertigung der unterschiedlichen Besteuerung vorgebrachten Kriterien dürften nicht isoliert gesehen werden. Die Zulässigkeit einer unterschiedlichen Besteuerung müsse danach beurteilt werden, ob sie den Verbraucher veranlasse, gleichartige inländische Erzeugnisse diskriminierend zu bevorzugen.

b) Für den Verbraucher hätten Branntweine aus Korn, aus Wein oder aus Obst die gleichen Eigenschaften und dienten denselben Bedürfnissen. Diese könnten durch mehrere Faktoren bestimmt oder beeinflußt werden: Gewohnheiten, persönliche Vorlieben, örtliches oder nationales Herkommen; das ändere nichts daran, daß die Branntweine als Endprodukte aus der Sicht des Verbrauchers parallele Erzeugnisse, mit anderen Worten gleichartige Waren seien.

c) Der Unterschied zwischen Aquavit (Snaps) einerseits und Gin, Wodka und Genever andererseits beruhe ausschließlich auf dem verwendeten Aroma; ein solcher Unterschied genüge für sich allein nicht, die Gleichartigkeit der Waren in Frage zu stellen. Das gleiche gelte für durch Brennen gewonnene alkoholische Getränke wie Cognac, Whisky und Obstbranntwein; diese Erzeugnisse seien ebenfalls als mit Aquavit gleichartig zu betrachten.

d) Artikel 95 enthalte ein absolutes Verbot; er solle nach der Abschaffung der Zölle und Abgaben gleicher Wirkung die Aufrechterhaltung anderer Hindernisse für die Einfuhr nicht nur gleicher, sondern auch gleichartiger oder konkurrierender Erzeugnisse verhindern. Er müsse auf der Grundlage objektiver Kriterien ohne Rücksicht auf wirtschaftliche oder soziale Erwägungen angewandt werden. Das Verbot jeder diskriminierenden steuerlichen Behandlung dulde keine Ausnahme; eine andere Auslegung würde verhindern, daß Artikel 95 die Transparenz des Gemeinsamen Marktes gewährleiste und aufrechterhalte und den Grundsatz der Steuerneutralität innerhalb der Gemeinschaft durchsetze.

Zur Frage 2

a) Artikel 95 erfasse jede interne Steuer auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte gleichartige Waren.

Nach dem Urteil Hansen könnten die Mitgliedstaaten bestimmten Arten von Branntwein oder bestimmten Gruppen von Erzeugern steuerliche Vergünstigungen einräumen; diese Vergünstigungen müßten auch Branntwein aus anderen Mitgliedstaaten erfassen.

b) Artikel 95 erlaube keine diskriminierende Behandlung aus wirtschaftlichen, sozialen oder anderen Gründen, die einer nationalen unterschiedlichen Besteuerung zugrunde liegen könnten. Als „gleichartige" Waren müßten alle eingeführten Branntweine nach dem niedrigsten internen Satz besteuert werden, auch wenn „anderer Branntwein" nationaler Herkunft möglicherweise unter einen höheren Satz falle.

Zur Frage 3

a) Entscheidend sei, daß die Besteuerung aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse gegenüber gleichartigen inländischen Erzeugnissen nicht diskriminiere. Artikel 95 verpflichte insoweit nur hinsichtlich des Ergebnisses; er zeige nicht an, welche Kriterien die Mitgliedstaaten bei der Festsetzung der internen Besteuerung anwenden müßten. Der Gehalt an reinem Alkohol erscheine insoweit als das passendste Kriterium.

b) Die Frage, ob nur Importeure sich auf Artikel 95 berufen könnten, sei nicht

sehr klar: Artikel 95 verbiete jede Form der diskriminierenden Besteuerung aus anderen Mitgliedstaaten eingeführter Waren. Er betreffe nicht den nur hypothetischen Fall, daß ein Mitgliedstaat inländische Waren höher belaste als gleichartige ausländische Erzeugnisse.

Zur Frage 4

a) Artikel 95 zeitige unmittelbare Wirkungen und gewähre den einzelnen Rechte, die die nationalen Gerichte zu wahren hätten. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes müßten Klagen wegen zu Unrecht erhobener Abgaben nach nationalem Verfahrensrecht angestrengt werden. Beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts könne die Erstattung somit von je nach Mitgliedstaat unterschiedlichen Vorschriften abhängen. Aufgrund des in Artikel 5 EWG-Vertrag niedergelegten Grundsatzes der Mitwirkungspflicht obliege es den nationalen Gerichten, den Rechtsschutz zu gewährleisten, der sich für die einzelnen aus der unmittelbaren Wirkung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen ergebe.

b) Nach den einschlägigen nationalen Bestimmungen sei auch zu entscheiden, ob dem Nachweis eines Schadens eine besondere Bedeutung bei der Erstattung der Steuern zukomme.

Zusammenfassung

Die dem Gerichtshof vorgelegten Fragen seien wie folgt zu beantworten:

Frage 1 A

„Aquavit oder Snaps' und „andere Branntweine" sind gleichartige Erzeugnisse. Artikel 95 EWG-Vertrag, der unmittelbare Wirkungen in den Mitgliedstaaten hat und den einzelnen Rechte gewährt, verbietet also eine nationale Steuerregelung, die unterschiedliche Sätze für Aquavit und Snaps einerseits und für anderen Branntwein als Aquavit andererseits vorsieht.

Frage 1 B

Eine Regelung, die eine unterschiedliche Besteuerung vorsieht und innerhalb derer die Steuerlast nach Maßgabe der Herstellungskosten des Erzeugnisses wertmäßig berechnet wird, befreit die Mitgliedstaaten nicht von der Verpflichtung aus Artikel 95 EWG-Vertrag, auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar Abgaben zu erheben, die diese Erzeugnisse gegenüber gleichartigen nationalen Erzeugnissen diskriminieren.

Frage 2

Die vorgeschlagene Auslegung des Gemeinschaftsrechts ist zurückzuweisen, da Artikel 95 EWG-Vertrag nicht nur „gleiche' aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse betrifft, sondern jede Besteuerung „gleichartiger" aus anderen Mitgliedstaaten eingeführter Erzeugnisse.

Frage 3

A. Ob eine Steuerregelung mit Artikel 95 EWG-Vertrag vereinbar ist, richtet sich danach, ob die Besteuerung die Einfuhr von Erzeugnissen aus anderen Mitgliedstaaten gegenüber gleichartigen nationalen Erzeugnissen im Ergebnis diskriminiert.

B. Artikel 95 EWG-Vertrag läßt es als solcher zu, daß sich ein Hersteller auf ihn beruft; er gewährleistet jedoch nur nichtdiskriminierende Umstände für die Einfuhr aus anderen Mitgliedstaaten.

Frage 4

Artikel 95 gewährt den einzelnen unmittelbar Rechte, die die nationalen Gerichte zu wahren haben. Beim derzeiti-

gen Stand des Gemeinschaftsrechts gibt es keine gemeinsamen Bestimmungen über die Erstattung von durch die Mitgliedstaaten unter Verstoß gegen Artikel 95 erhobenen Steuern. Nach dem EWG-Vertrag müssen die Mitgliedstaaten weiter den Rechtsschutz gewähren, der sich für die einzelnen aus der unmittelbaren Wirkung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen ergibt; ferner dürfen die auf diesem Gebiet bestehenden Unterschiede zwischen den Regelungen der Mitgliedstaaten weder Verzerrungen hervorrufen noch das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes schädigen.

III — Mündliche Verhandlungen

Die Firma Hans Just I/S, Klägerin im Ausgangsverfahren, vertreten durch Rechtsanwalt Peter Alsted, die Regierung des Königreichs Dänemark, vertreten durch Rechtsanwalt Georg Lett, und die Kommission, vertreten durch Johannes Føns Buhl, haben in der Sitzung vom 10. Oktober 1979 mündliche Erklärungen abgegeben und Fragen des Gerichtshofes beantwortet.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 4. Dezember 1979 vortragen.

Entscheidungsgründe

1 Mit Beschluß vom 26. März 1979, beim Gerichtshof eingegangen am 26. April 1979, hat das Østre Landsret dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag Vorabentscheidungsfragen zur Auslegung des Artikels 95 EWG-Vertrag einerseits im Hinblick auf die Beurteilung der Vereinbarkeit der durch die lovbekendtgørelse Nr. 151 vom 4. April 1978 om afgift af spiritus m.m. bewirkten unterschiedlichen Besteuerung mit dieser Bestimmung und andererseits im Hinblick auf die Entscheidung der Frage vorgelegt, inwieweit ein Steuerpflichtiger, der zur Zahlung von unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobenen Steuern gezwungen war, einen Anspruch auf Erstattung dieser Steuern geltend machen kann.

2 Nach § 2 der lovbekendtgørelse Nr. 151, auf die sich das vorlegende Gericht bezieht, werden die Verbrauchsteuern wie folgt festgesetzt:

1) für Aquavit und Snaps (beide Ausdrücke sind synonym; die Erzeugnisse werden daher im folgenden als „Aquavit" bezeichnet) auf 167,50 DKR je Liter reinen Äthylalkohols und

2) für andere Erzeugnisse auf 257,15 DKR je Liter reinen Äthylalkohols.

3 Nach § 3 dieses Gesetzes gelten als Waren im Sinne des § 2 Absatz 1 Nr. 1 „Erzeugnisse aus neutralem Alkohol, die pflanzliche Aromastoffe enthalten", wenn sie „weder die Eigenschaften von Gin, Wodka, Genever, Wacholder und ähnlichen Getränken noch von Likör, Punsch, Bitter und ähnlichen Getränken noch von Anisbranntwein, Rum, Obstbranntwein und anderen aufweisen, deren typischer Geschmack auf der Destillation oder der Lagerung beruht".

4 Aus dem Vorlagebeschluß ergibt sich, daß die Firma Hans Just, Klägerin im Ausgangsverfahren, Wein und Branntwein einführt und ferner alkoholische Getränke herstellt. Sie vertreibt nur in geringem Maße Erzeugnisse, die wie Aquavit besteuert werden, dagegen erhebliche Mengen anderer Branntweine. In ihrer für die Zollverwaltung bestimmten Abrechnung für den Monat Juni 1978 hat die Klägerin eine Partie eingeführter alkoholischer Getränke im Hinblick auf die Erhebung der Verbrauchsteuer deklariert. Dazu gehörte ein geringer Teil Aquavit, der mit 167,50 DKR je Liter reinen Äthylalkohols besteuert wurde, während der größte Teil aus anderen Branntweinen aus Aquavit bestand und mit 257,15 DKR je Liter reinen Äthylalkohols besteuert wurde.

5 Bei der Vorlage der Steuerabrechnung machte die Klägerin der Verwaltung gegenüber geltend, die Steuer für anderen Branntwein als Aquavit dürfe nur in Höhe des Steuersatzes für Aquavit erhoben werden. Da die Zollverwaltung zu erkennen gab, daß die Nichtzahlung des gesamten gesetzlich geschuldeten Betrages die Beitreibung durch Pfändung sowie die Löschung der Registrierung der Firma bei der Zollverwaltung nach sich ziehen könne, hat die Klägerin den Gesamtbetrag, hinsichtlich der Differenz zwischen den beiden Steuersätzen jedoch unter Protest und unter Vorbehalt der Rückforderung gezahlt. Die Klägerin hat sodann den derzeit vor dem Østre Landsret anhängigen Rechtsstreit eingeleitet und geltend gemacht, die Besteuerung von anderem Branntwein als Aquavit mit einem höheren Satz, als er für Aquavit gelte, widerspreche Artikel 95 EWG-Vertrag. Sie hat folglich die Erstattung des Betrages beantragt, den zu zahlen sie unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht gezwungen worden sei.

6 Unter Berücksichtigung der Klage der Kommission gegen das Königreich Dänemark wegen Vertragsverletzung (Rechtssache 171/78), mit der die Kommission die Unvereinbarkeit der fraglichen Rechtsvorschriften mit dem Vertrag geltend macht, hat das nationale Gericht die Entscheidung ausge-

setzt und dem Gerichtshof eine Reihe von Vorabentscheidungsfragen vorgelegt; die drei ersten Fragen beziehen sich auf die Vereinbarkeit der streitgegenständlichen Steuerregelung mit Artikel 95, die vierte auf die Rückerstattung der erhobenen Abgaben.

Zur Vereinbarkeit der beanstandeten Steuerregelung mit Artikel 95 (Fragen 1 bis 3)

7 Die drei ersten Fragen lauten wie folgt:

Frage 1 A

Widerspricht eine nationale Abgabenregelung, die verschiedene Steuersätze für Aquavit (Snaps) einerseits und anderen Branntwein andererseits vorsieht, Gemeinschaftsrecht, wenn berücksichtigt wird,

a) daß die beiden Kategorien in der nationalen Gesetzgebung mittels einer Definition unterschieden werden, die abstellt auf den Gehalt an Rohstoffen und Extrakten, den Alkoholgehalt sowie auf ein Geschmackskriterium,

b) daß die Unterscheidung nicht darauf beruht, ob es sich um eingeführte oder inländische Erzeugnisse handelt, und daß innerhalb der beiden Steuerkategorien auch nicht nach dem Warenursprung unterschieden wird?

Frage 1 B

Ist es für die Beantwortung der Frage 1 A erheblich, ob die Steuer im Verhältnis zu den Herstellungskosten die am niedrigsten besteuerte Kategorie Branntwein (Aquavit und Snaps) ebenso stark belastet wie die am höchsten besteuerte Kategorie solcher Erzeugnisse (anderer Branntwein)?

Frage 2

Falls unterschiedliche Steuersätze der in Frage 1 erwähnten Art rechtmäßig sind, ergeben sich dann aus dem Gemeinschaftsrecht Anforderungen hinsichtlich der Anwendung dieser Sätze auf eingeführte Erzeugnisse?

a) Sind eingeführte Branntweine nach demselben Satz zu besteuern wie die gleichen oder die ähnlichsten inländischen Erzeugnisse?

b) Sind alle eingeführten Branntweine nach dem niedrigsten inländischen Satz zu besteuern, obgleich „anderer Branntwein" inländischen Ursprungs nach einem höheren Satz besteuert wird?

Frage 3

A. Falls unterschiedliche Steuersätze unrechtmäßig sind, nach welchen Kriterien ist dann zu entscheiden, welcher Satz anzuwenden ist?

B. Können sich auf Artikel 95 auch dänische Hersteller oder nur Importeure berufen?

8 Die Rechtsvorschriften, deren Anwendung dem vor dem Østre Landsret anhängigen Rechtsstreit zugrunde liegt, haben eine Klage der Kommission nach Artikel 169 EWG-Vertrag wegen Vertragsverletzung veranlaßt (Rechtssache 171/78). Die im Rahmen jenes Verfahrens untersuchten Rechtsfragen sind im wesentlichen denen gleich, die die drei ersten Fragen des Østre Landsret aufwerfen.

9 Mit Urteil vom heutigen Tage hat der Gerichtshof für Recht erkannt, daß das Königreich Dänemark im Hinblick auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 95 EWG-Vertrag verstoßen hat, daß nach dem fraglichen Gesetz Branntweine unterschiedlich besteuert werden. Insoweit genügt es somit, auf das Urteil in der Rechtssache 171/78 zu verweisen, das diesem Urteil beigefügt ist. Aus den in jenem Urteil wiedergegebenen Gründen ist auf die Fragen des nationalen Gerichts wie folgt zu antworten:

10 Die erste Frage bezieht sich auf verschiedene Eigenheiten des dänischen Steuerrechts; der Gerichtshof soll dazu Stellung nehmen, ob eine solche Steuerregelung mit den Erfordernissen des Gemeinschaftsrechts vereinbar ist. Aufgrund einer Untersuchung der Eigenheiten dieser Regelung ist der Gerichtshof in seinem Urteil 171/78 zu dem Schluß gelangt, daß sie eine unbestimmte Anzahl von Erzeugnissen, die nach Dänemark eingeführt werden oder eingeführt werden können, diskriminiert und zusätzlich geeignet ist, die nationale Produktion von Aquavit zu schützen.

11 Der Gerichtshof hat jedoch nicht grundsätzlich die Möglichkeit ausgeschlossen, im nationalen Steuerrecht Unterscheidungen zwischen unterschiedlichen alkoholischen Getränken zu machen; eine solche Unterscheidung darf jedoch nicht zu Zwecken der steuerlichen Diskriminierung oder in einer Weise angewandt werden, die nationale Produktionen schützt. Der Gerichtshof hat für Recht erkannt, daß die nach dänischem Steuerrecht vorgenommene Un-

terscheidung zwischen Aquavit und allen anderen alkoholischen Getränken diskriminierenden und Schutzcharakter hat.

12 Auf die erste Frage ist somit wie folgt zu antworten: Grundsätzlich verbietet der Vertrag eine unterschiedliche Besteuerung unterschiedlicher Branntweine nicht; eine solche Unterscheidung darf jedoch nicht aus Gründen der steuerlichen Diskriminierung oder derart getroffen werden, daß eine nationale Produktion, sei es auch nur mittelbar, geschützt wird. Eine Steuerregelung, die einem einzigen Erzeugnis, das den überwiegenden Teil der nationalen Produktion darstellt, einen Steuervorteil gewährt, hiervon aber alle eingeführten gleichartigen oder konkurrierenden Erzeugnisse ausschließt, ist mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar.

13 Die Fragen 2 und 3 schließen sich gegenseitig aus. Aufgrund der Beantwortung der ersten Frage ist nur auf die dritte Frage einzugehen. Diese Frage ist in zwei Teile gegliedert.

14 Zunächst wird gefragt, welcher Satz auf eingeführte Erzeugnisse anzuwenden ist, wenn eine unterschiedliche Besteuerung mit Gemeinschaftsrecht unvereinbar ist. Vorausgeschickt, daß die Mitgliedstaaten nach dem derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts bei der Festsetzung der einschlägigen Steuersätze in ihrer Freiheit nicht beschränkt sind, ergibt sich aus Artikel 95, daß der für eingeführte Erzeugnisse geltende Satz so festzusetzen ist, daß die vom Vertrag verbotene Diskriminierung oder Schutzwirkung ausgeschlossen ist.

15 In ihrem zweiten Teil geht die dritte Frage dahin, ob sich auf Artikel 95 nur Importeure oder auch dänische Hersteller berufen können. Diese Frage geht darauf zurück, daß auch ein Teil der inländischen Branntweinerzeugung dem höchsten Steuersatz unterliegt, wie in den Entscheidungsgründen des Urteils 171/78 ausgeführt ist. Da Artikel 95 ausdrücklich von den „Waren aus anderen Mitgliedstaaten" spricht, können sich Erzeuger, die dem fraglichen Mitgliedstaat angehören, nicht auf ihn berufen.

16 Auf die dritte Frage ist somit wie folgt zu antworten: Ist eine nationale unterschiedliche Besteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, so hat der Mitgliedstaat den Steuersatz für eingeführte Erzeugnisse so festzusetzen, daß die vom Vertrag verbotene Diskriminierung oder Schutzwirkung ausge-

schlossen ist. Diese Behandlung ist in Artikel 95 nur für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse gewährleistet.

Die Erstattung von unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben (Frage 4)

17 Die vierte Frage des Østre Landsret lautet wie folgt:

Enthält das Gemeinschaftsrecht im gegebenen Fall einschlägige Regeln für die Entscheidung der Frage der Rückzahlung von unter Verstoß gegen Artikel 95 erhobenen Steuern? Ist es in diesem Zusammenhang erheblich, ob der Händler nachweisen kann, daß er einen Schaden erlitten hat?

18 Die Klägerin im Ausgangsverfahren trägt hierzu vor, sie sei während langer Zeit davon ausgegangen, daß das dänische Recht dem Gemeinschaftsrecht entspreche, und habe demgemäß guten Glaubens die Steuern auf den eingeführten Branntwein entrichtet. Einwände habe sie seit 1978 erhoben, als sie sich darüber klar geworden sei, daß das dänische Recht gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen könnte. Da man ihr jedoch Pfändung sowie die Löschung ihrer Registrierung bei der Zollverwaltung angedroht habe, habe sie sich gezwungen gesehen, die geforderten Steuern zu zahlen, deren Erstattung sie anschließend klageweise begehrt habe. Sie gesteht zu, daß diese Erstattungsklage nach nationalem Recht zu behandeln sei, weist aber darauf hin, daß die Anwendung dieser Vorschriften nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes (Urteile *Rewe* und *Comet* vom 16. Dezember 1976) die Verfolgung von Rechten, die die innerstaatlichen Gerichte zu schützen verpflichtet sind, nicht praktisch unmöglich machen dürfe.

19 Nach Auffassung der Klägerin sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, den Rechtsschutz sicherzustellen, der sich für die einzelnen aus der unmittelbaren Wirkung gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen ergebe. Die richtige Lösung bestehe in einem Fall wie dem vorliegenden darin, einen vollen Erstattungsanspruch zuzuerkennen. Die dänischen Rechtsvorschriften über die Erstattung von rechtswidrig erhobenen Steuern ermangelten jedoch der Klarheit. Nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung sei damit zu rechnen, daß ein dänisches Gericht eine Erstattungsklage regelmäßig dann abweisen werde, wenn es feststelle, daß eine zu Unrecht erhobene Steuer oder Abgabe vermutlich auf die Verbraucher abgewälzt worden sei. Zur Frage, ob ein zu Unrecht zur Zahlung einer Steuer gezwungener einzelner für die Entstehung

eines Schadens beweispflichtig sein könne, weist die Klägerin darauf hin, daß der Verkauf des teureren Erzeugnisses um so schwieriger sei, je größer der Preisunterschied zwischen zwei Gruppen von Erzeugnissen sei. Jedenfalls habe die am 7. September 1977 aufgrund des Gesetzes Nr. 437 vom 6. September 1977 erfolgte Anhebung der Branntweinsteuersätze zu einem deutlichen Rückgang des Absatzes von anderem Branntwein als Aquavit geführt; dieser Absatzrückgang habe nicht nur die Gewinne der Firma erheblich sinken lassen, sondern sie auch zu einem Personalabbau gezwungen. Ein vergleichbarer Absatzrückgang bei anderem Branntwein als Aquavit sei bei der gesamten Branche in Dänemark zu verzeichnen gewesen.

20 Die dänische Regierung erkennt im Grundsatz an, daß der Schutz der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftrechts für die Steuerpflichtigen zu einem Anspruch auf Erstattung von unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobenen Steuern führen müsse. Diese Erstattung habe nach nationalem Recht zu erfolgen, was jedoch selbstverständlich an der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts nichts ändern könne; auch dürften die Modalitäten nach nationalem Recht nicht weniger günstig als die gleichartigen Modalitäten sein, die für Klagen interner Art gälten. Nach dänischem Recht sei die Bereicherung Grundlage der Vorschriften über die Erstattung von irrig und ohne rechtlichen Grund gezahlten Steuern. Die Klägerin im Ausgangsverfahren habe ihre Erzeugnisse nach Entrichtung der Steuern zu normalen Preisen verkauft, die außer den Gestehungskosten auch die beanstandeten Steuern sowie eine normale Gewinnspanne abgedeckt hätten. In Wirklichkeit hätten somit die Verbraucher die Steuern gezahlt; der Klägerin sei folglich kein Schaden entstanden. Die Erstattung der Steuern würde somit zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Klägerin führen. Würde die Erstattung einem Unternehmen gewährt, das in Wirklichkeit bloß als Steuereinzieher gedient habe, so könnte sich der Staat später Ansprüchen derer ausgesetzt sehen, die letztlich die Steuerlast getragen hätten, so daß er den gleichen Betrag zweimal erstatten müßte.

21 Weiter weist die dänische Regierung auf die finanziellen Folgen hin, die für den dänischen Staat aus einer Verpflichtung entstehen könnten, erhobene Steuern insoweit vollständig zu erstatten, als diese für gemeinschaftsrechtswidrig erkannt worden seien. Der Unterschied in der Besteuerung von eingeführtem Branntwein und von Aquavit entspreche einer Jahreseinnahme von ungefähr 200 Millionen dänischen Kronen; der Erstattungsanspruch verjähre in fünf Jahren; der dänische Staat könne sich somit Erstattungsansprüchen von insgesamt ungefähr einer Milliarde dänischen Kronen ausgesetzt sehen.

22 Ein Vergleich der einzelstaatlichen Regelungen zeigt, daß die Anfechtung rechtswidriger Abgabenerhebungen oder die Erstattung ohne rechtlichen Grund gezahlter Abgaben in den einzelnen Mitgliedstaaten und sogar innerhalb desselben Mitgliedstaats nach der Art der Steuern und Abgaben unterschiedlich geregelt ist. In einigen Fällen gibt es für derartige Anfechtungen oder Ansprüche klare gesetzliche Form- und Fristvorschriften sowohl für Rechtsbehelfe an die Steuerverwaltung wie für Klagen. Im Hinblick auf solche Zulässigkeitsvoraussetzungen hat der Gerichtshof in seinen Urteilen vom 16. Dezember 1976 (Rechtssache 33/76, *Rewe*, Slg. 1976, 1989, und Rechtssache 45/76, *Comet*, Slg. 1976, 2043) für Recht erkannt, daß die Festsetzung angemessener Ausschlußfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit, die zugleich den Abgabepflichtigen und die Behörde schützt, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

23 In anderen Fällen sind Klagen auf Erstattung von ohne rechtlichen Grund gezahlten Abgaben vor den ordentlichen Gerichten insbesondere als Klagen auf Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung zu erheben. Die Ausschlußfristen für diese Klagen sind mehr oder weniger lang — sie entsprechen in manchen Fällen der Verjährungsfrist nach allgemeinem Recht —, so daß auf die betroffenen Mitgliedstaaten ganz erhebliche Forderungen zukommen können, wenn die Unvereinbarkeit bestimmter innerstaatlicher Steuervorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht festgestellt wird.

24 Das im Königreich Dänemark insoweit einschlägige Recht gehört zur letzteren Gruppe; in diesem Staat wird die Erstattung von ohne rechtlichen Grund gezahlten Abgaben vor den ordentlichen Gerichten im Wege der Klage auf Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung geltend gemacht; der Anspruch verjährt grundsätzlich in fünf Jahren. Nach dänischer Rechtsprechung berücksichtigen die Gerichte bei solchen Klagen, daß die ohne rechtlichen Grund gezahlten Abgaben in den Warenpreis eingehen und auf nachgeordnete Handelsstufen abgewälzt werden können; bei der Höhe des zu erstattenden Betrages berücksichtigen sie weiter den Schaden, den ein Steuerpflichtiger aufgrund der Auswirkungen der rechtswidrigen Besteuerung auf sein Umsatzvolumen möglicherweise erlitten hat.

25 Nach den Urteilen vom 16. Dezember 1976 (*Rewe* und *Comet*, bereits zitiert) obliegt die Aufgabe, den Rechtsschutz zu gewährleisten, der sich für die einzelnen aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts ergibt, entsprechend dem in Artikel 5 EWG-Vertrag ausgesprochenen Grundsatz der

Mitwirkungspflicht den innerstaatlichen Gerichten. Mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung auf dem Gebiet der Erstattung von ohne rechtlichen Grund erhobenen nationalen Abgaben sind die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung des gerichtlichen Verfahrens, das den Schutz der den einzelnen aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts erwachsenden Rechte gewährleisten soll, Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten; dabei dürfen freilich diese Bedingungen nicht ungünstiger gestaltet werden als bei entsprechenden Klagen, die nur innerstaatliches Recht betreffen; jedenfalls dürfen sie die Ausübung von Rechten, die die innerstaatlichen Gerichte zu schützen verpflichtet sind, nicht praktisch unmöglich machen.

26 Der Schutz der einschlägigen von der Gemeinschaftsrechtsordnung gewährleisteten Rechte verlangt keine Erstattung von ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern unter Umständen, die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würden. Nach Gemeinschaftsrecht steht es deshalb den innerstaatlichen Gerichten frei, nach ihrem nationalen Recht den Umstand zu berücksichtigen, daß ohne rechtlichen Grund erhobene Steuern in die Preise des steuerpflichtigen Unternehmens einfließen und auf die Abnehmer abgewälzt werden konnten. Es entspricht auch gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen, wenn die mit Erstattungsklagen befaßten Gerichte nach ihrem innerstaatlichen Recht den Schaden berücksichtigen, den ein Importeur möglicherweise erlitten hat, weil die diskriminierenden oder schützenden steuerlichen Maßnahmen im Ergebnis zu einem Rückgang der Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten geführt haben.

27 Auf die vierte Frage ist somit wie folgt zu antworten: Es obliegt den Mitgliedstaaten, die Erstattung von unter Verstoß gegen Artikel 95 erhobenen Steuern nach ihrem nationalen Recht unter Voraussetzungen sicherzustellen, die nicht ungünstiger sein dürfen als diejenigen bei entsprechenden Klagen, die nur innerstaatliches Recht betreffen; jedenfalls dürfen diese Voraussetzungen die Ausübung der von der Gemeinschaftrechtsordnung eingeräumten Rechte nicht praktisch unmöglich machen. Das Gemeinschaftsrecht schließt die Berücksichtigung des Umstands nicht aus, daß die Belastung durch die ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern auf andere Unternehmen oder auf die Verbraucher abgewälzt werden konnten. Wenn nach dem Recht des fraglichen Mitgliedstaats der Schaden zu berücksichtigen ist, den die zur Steuerzahlung gezwungene Person erlitten hat, weil die Steuern zu einem Rückgang der Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten führten, so entspricht das gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen.

Kosten

Die Auslagen der Regierung des Königreichs Dänemark und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig.

Für die Parteien im Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem vor dem Østre Landsret anhängigen Rechtsstreit. Die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Østre Landsret mit Beschluß vom 26. März 1979 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Grundsätzlich verbietet der Vertrag eine unterschiedliche Besteuerung unterschiedlicher Branntweine nicht; eine solche Unterscheidung darf jedoch nicht aus Gründen der steuerlichen Diskriminierung oder derart getroffen werden, daß eine nationale Produktion, sei es auch nur mittelbar, geschützt wird. Eine Steuerregelung, die einem einzigen Erzeugnis, das den überwiegenden Teil der nationalen Produktion darstellt, einen Steuervorteil gewährt, hiervon aber alle eingeführten gleichartigen oder konkurrierenden Erzeugnisse ausschließt, ist mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar.**

2. **Ist eine nationale unterschiedliche Besteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, so hat der Mitgliedstaat den Steuersatz für eingeführte Erzeugnisse so festzusetzen, daß die vom Vertrag verbotene Diskriminierung oder Schutzwirkung ausgeschlossen ist. Diese Behandlung ist in Artikel 95 nur für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse gewährleistet.**

3. **Es obliegt den Mitgliedstaaten, die Erstattung von unter Verstoß gegen Artikel 95 erhobenen Steuern nach ihrem nationalen Recht unter Voraussetzungen sicherzustellen, die nicht ungünstiger sein dürfen als diejenigen bei entsprechenden Klagen, die nur innerstaatliches Recht**

betreffen; jedenfalls dürfen diese Voraussetzungen die Ausübung der von der Gemeinschaftsrechtsordnung eingeräumten Rechte nicht praktisch unmöglich machen. Das Gemeinschaftsrecht schließt die Berücksichtigung des Umstandes nicht aus, daß die Belastung durch die ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern auf andere Unternehmen oder auf die Verbraucher abgewälzt werden konnte. Wenn nach dem Recht des fraglichen Mitgliedstaats der Schaden zu berücksichtigen ist, den die zur Steuerzahlung gezwungene Person erlitten hat, weil die Steuern zu einem Rückgang der Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten führten, so entspricht das gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen.

Kutscher O'Keeffe Touffait Mertens de Wilmars Pescatore

Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 27. Februar 1980.

Der Kanzler

A. Van Houtte

Der Präsident

H. Kutscher

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GERHARD REISCHL VOM 4. DEZEMBER 1979

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

In dem diesem Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegenden Rechtsstreit geht es um die Frage, ob eine in dem dänischen Gesetz über die Branntweinsteuer (Gesetzesbekanntmachung Nr. 151 vom 4. April 1978) getroffene Unterscheidung zwischen Aquavit und anderen Spirituosen mit Artikel 95 Absatz 1 und Absatz 2 des EWG-Vertrags unvereinbar ist, ferner — wenn dies der Fall sein sollte — in welchem Umfang die Firma Hans Just I/S Anspruch auf Rückzahlung eines gemäß dem genannten Gesetz gezahlten Betrages hat, der dem Unterschied zwischen diesen beiden Steuern entspricht. Die erste Frage ist bereits Gegenstand des von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen das Königreich Dänemark beim Gerichtshof anhängig gemachten Vertragsverlet-