SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PEDRO CRUZ VILLALÓN vom 7. Dezember 2010[1]

Inhaltsverzeichnis

I — Einleitung ..... I - 7378

II — Rechtlicher Rahmen ..... I - 7379

III — Ausgangsverfahren und Vorlagefragen ..... I - 7382

IV — Verfahren vor dem Gerichtshof ..... I - 7384

V — Rechtsprechung zur Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge ..... I - 7385

A — Recht auf Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge ..... I - 7385

B — Auf ungerechtfertigter Bereicherung beruhende Ausnahme wegen Abwälzung ..... I - 7386

C — Weitere Entwicklung ..... I - 7387

VI — Analyse der Vorlagefragen ..... I - 7388

A — Zur zweiten Frage: „Verrechnung“ als Alternative zur Abwälzung ..... I - 7388

1. Ungerechtfertigte Bereicherung als Grundlage für die Ausnahme von der Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge ..... I - 7388

2. Besonderheiten des vorliegenden Falls und Notwendigkeit einer Ad-hoc-Entscheidung ..... I - 7390

3. Die Rechtsfigur „Abwälzung“ ermöglicht keine zufriedenstellende Lösung der vorgelegten Sache ..... I - 7391

1 — Originalsprache: Spanisch.

4. Die „Verrechnung“ als mögliche Ausnahme von der Pflicht zur Erstattung ..... I - 7393

5. Voraussetzungen, unter denen die „Verrechnung“ ähnliche Wirkung wie die „Abwälzung“ erreichen kann ..... I - 7395

6. Ergebnis ..... I - 7397

B — Zur dritten und zur vierten Vorlagefrage ..... I - 7397

C — Zur ersten Vorlagefrage ..... I - 7401

VII — Ergebnis ..... I - 7403

I — Einleitung

1. Dreißig Jahre, nachdem der Gerichtshof mit dem Urteil Just [2] der Möglichkeit, Ausnahmen vom Recht auf Erstattung der von einem Mitgliedstaat rechtswidrig erhobenen Abgaben zu machen, die Tür geöffnet hat, stellt erneut ein dänisches Gericht mehrere Vorlagefragen zu den Beurteilungskriterien für die Ausnahme wegen Abwälzung sowie allgemein wegen ungerechtfertigter Bereicherung.

2. Im Urteil Just, das teilweise falsch verstanden und oft kritisiert wurde [3], sowie in der umfangreichen späteren Rechtsprechung wurde entschieden, dass die Erstattung der rechtswidrig erhobenen Abgabe nur in den Fällen abgelehnt werden darf, in denen sie zu einer ungerechtfertigten Bereicherung dessen führt, der die Erstattung begehrt.

3. Bis jetzt hat der Gerichtshof ausschließlich Fälle entschieden, in denen diese ungerechtfertigte Bereicherung in einer tatsächlichen „Abwälzung“ der rechtswidrigen Abgabe wurzelte. Der nunmehr dem Gerichtshof vorgelegte Fall steht in einem merklich anderen, wenn nicht sogar völlig neuen Kontext, da sich die für rechtswidrig erklärte Abgabe als integraler Bestandteil eines von einem Mitgliedstaat erlassenen Gesetzespakets erweist und aufgrund ihrer Besonderheiten praktisch nicht von anderen gleichzeitig erlassenen Rechtsvorschriften getrennt werden kann. Im vorliegenden Fall trat die für rechtswidrig erklärte Abgabe nämlich gleichzeitig

2 — Urteil vom 27. Februar 1980, Just (68/79, Slg. 1980, 501).

3 — Vgl. z. B. Hubeau, F., „La répétition de l'indu en droit communautaire“, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, S. 448.

mit der Abschaffung hoher Soziallasten in Kraft, wobei Abgabenpflichtige und Begünstigte der Ersteren wie der Letzteren ungefähr übereinstimmten.

II — Rechtlicher Rahmen

6. Mit Gesetz Nr. 840 vom 18. Dezember 1987 führte Dänemark mit Wirkung zum 1. Januar 1988 eine als „Arbeitsmarktabgabe" bezeichnete indirekte Steuer (nach ihrem dänischen Akronym im Folgenden: Ambi) ein, die auf derselben Bemessungsgrundlage wie die Mehrwertsteuer berechnet wurde. Im Gegensatz zur Mehrwertsteuer war diese Abgabe jedoch für importierte Waren nicht bei ihrer Einfuhr zu entrichten, sondern wurde auf den vollen Verkaufspreis dieser Waren bei ihrem ersten Verkauf in Dänemark erhoben. Ferner musste die Abgabe auf der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen werden.

4. Vor allem aus diesem Grund und trotz der Bemühungen der Streithelfer sowie des vorlegenden Gerichts selbst lassen sich die Umstände des vorliegenden Falles kaum unter den Begriff „Abwälzung" der Abgabe fassen. Ich werde dem Gerichtshof daher vorschlagen, seine Rechtsprechung zur ungerechtfertigten Bereicherung zu konkretisieren, die begriffliche Beschränkung der ungerechtfertigten Bereicherung nur auf Fälle der „Abwälzung" aufzugeben und unter bestimmten Umständen die Ausdehnung dieses Begriffs auf Fälle der „Verrechnung" einer neuen Last mit der Aufhebung anderer gesetzlicher Lasten zuzulassen.

7. Wie bereits vorausgeschickt, hob der dänische Gesetzgeber parallel zur Einführung der Ambi einige Arbeitgeberabgaben auf, die die Unternehmen mit rund 10 200 DKK je Vollzeitbeschäftigten belastet hatten. Mit dieser Reform wurde die Verknüpfung zwischen den Arbeitgeberabgaben und der Zahl der Arbeitnehmer beseitigt, und zwar allein zu dem Zweck, die Wettbewerbsfähigkeit dänischer Betriebe zu verbessern.

5. Das Vorabentscheidungsersuchen enthält schließlich noch eine zweite Gruppe von Fragen, die als weiteren Problemkreis den Fall einer durch diese gesamte Gesetzesreform bewirkten Diskriminierung ansprechen, und zwar konkret eine Diskriminierung jener Unternehmen, die überwiegend Einfuhren tätigen, gegenüber jenen, die überwiegend nicht importierte Waren verkaufen.

8. Die Ambi wurde mit Wirkung zum 1. Januar 1992 durch das Gesetz Nr. 891 vom 21. Dezember 1991 aufgehoben. Somit waren dänische Betriebe vier Jahre lang mit der Arbeitsmarktabgabe belastet gewesen.

9. Zwei Importunternehmen, die Dansk Denkavit ApS und die P. Poulsen Trading ApS, beanstandeten die Rechtswidrigkeit der Ambi wegen eines Verstoßes gegen Art. 33 der Sechsten Richtlinie [4] sowie die Art. 9 EG und 95 EG und begehrten die Erstattung der entrichteten Beträge. Im Rahmen dieses Rechtsstreits stellte das Østre Landsret (Regionalgericht) dem Gerichtshof mehrere Vorlagefragen, die dieser teilweise mit Urteil vom 31. März 1992, Dansk Denkavit und Poulsen Trading (C-200/90, Slg. 1992, I-2217), beantwortet hat. Konkret hat er dort entschieden, dass Art. 33 der Sechsten Richtlinie der Einführung oder Beibehaltung einer Abgabe entgegenstehe, die (wie die Arbeitsmarktabgabe)

— sowohl auf mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeiten erhoben werde als auch auf andere wirtschaftliche Tätigkeiten, die in der Lieferung von Leistungen gegen Entgelt bestünden,

— hinsichtlich der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen auf derselben Bemessungsgrundlage erhoben werde, nach der sich die Mehrwertsteuer bestimme, d. h. in Form eines Prozentsatzes vom Betrag der getätigten Verkäufe abzüglich des Betrags der getätigten Einkäufe,

— im Gegensatz zur Mehrwertsteuer bei der Einfuhr nicht gezahlt, aber auf den vollen Verkaufspreis der eingeführten Waren beim ersten Verkauf in dem betreffenden Mitgliedstaat erhoben werde,

— im Gegensatz zur Mehrwertsteuer in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen werden müsse und

— neben der Mehrwertsteuer erhoben werde.

10. Ausgehend davon hat der Gerichtshof die übrigen Fragen des Østre Landsret für gegenstandslos befunden. Kurz gefasst betrafen diese die Vereinbarkeit der fraglichen Abgabenregelung mit dem in den Art. 9 ff. EG enthaltenen Verbot von Abgaben zollgleicher Wirkung (dritte Frage) und dem Verbot diskriminierender inländischer Abgaben nach Art. 95 EG (vierte Frage).

11. Im Jahr darauf hat der Gerichtshof den Inhalt dieses Urteils im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens bestätigt, das die Kommission gegen Dänemark eingeleitet hatte und das ausschließlich auf Art. 33 der

4 — Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

Sechsten Richtlinie gestützt war (Urteil vom 1. Dezember 1993, Kommission/Dänemark, C-234/91, Slg. 1993, I-6273).

12. In Durchführung des ersten Urteils erließ Dänemark das Gesetz Nr. 389 vom 20. Mai 1992 zur Regelung der Erstattung der rechtswidrig erhobenen Ambi, die Verordnung Nr. 645 vom 30. Juni 1996 über das Verfahren und die Nachweise bei der Anmeldung von Ansprüchen auf Erstattung der Ambi sowie den Runderlass Nr. 122 vom 10. Juli 1996 mit Richtlinien für die verwaltungsmäßige Behandlung dieser Anmeldungen.

13. In diesem Runderlass Nr. 122, der zum Zeitpunkt der Behandlung der im vorliegenden Fall in Rede stehenden Erstattungsansprüche galt [5], hieß es in Nr. 4.2:

„Eine Erstattung entsprechend den Urteilen ist nur möglich, wenn ein Importunternehmen folgende Voraussetzungen erfüllt:

— Das Unternehmen muss in wirklichem Wettbewerb mit dänischen Herstellern entsprechender Waren gestanden haben;

— das Unternehmen muss weniger Arbeitgeberabgaben u. ä. eingespart haben, als es an Ambi entrichtet hat;

— die Wettbewerbssituation des Unternehmens muss sich infolge der Umstrukturierung verschlechtert haben, d. h., es muss sich um mit hohen Lohnkosten belastete dänische Erzeugnisse handeln, so dass das dänische Unternehmen mehr an Arbeitgeberabgaben eingespart hat als der Importeur bei den konkurrierenden Erzeugnissen;

— die dänischen Konkurrenten haben wesentlich mehr an Arbeitgeberabgaben eingespart, als sie an Ambi entrichtet haben;

— die wettbewerbsmäßige Verschlechterung darf nicht unwesentlich sein;

— die Ambi darf nicht durch Preiserhöhungen abgewälzt worden sein.

Die Erstattung kann ferner in Betracht kommen, wenn besondere Umstände die gewöhnlichen Preismechanismen außer Kraft gesetzt haben. …“

14. Im Rahmen ihrer Erklärungen hat die dänische Regierung vorgebracht, dass die Kommission bei der Ausarbeitung aller

5 — Der Runderlass wurde mit Wirkung zum 2. Januar 2007 aufgehoben.

dieser Vorschriften über die Erstattung der Ambi zu Rate gezogen worden sei. Dieser Dialog habe es möglich gemacht, wie der Prozessbevollmächtigte der Kommission in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat, dass ein anderes gegen Dänemark eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren (offensichtlich im Zusammenhang mit den Verfahren zur Erstattung der Ambi) zunächst im Jahr 1998 vorläufig ausgesetzt und im Jahr 2006 endgültig eingestellt worden sei.

15. Die dänische Abgabenverwaltung behandelte bis jetzt eine große Zahl von Ansprüchen auf Erstattung der Ambi nach diesen Regeln (laut der dänischen Regierung mehr als 27 000 Anmeldungen). Aus der Akte geht hervor, dass mehr als 70 % dieser ihre Ansprüche anmeldenden Unternehmen die gezahlte Ambi zur Gänze oder teilweise erstattet wurde.

III — Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

16. Bei allen vier Klägerinnen [6] der derzeit beim Østre Landsret anhängigen Verfahren handelt es sich um Unternehmen, die Einzelhandel über Warenhäuser, Boutiquen und den Versandhandel betreiben und die daher, was die Ambi betrifft, steuerpflichtig sind. Nachdem diese für rechtswidrig erklärt worden war, beantragten sie die Erstattung der rechtsgrundlos entrichteten Beträge. Das Skatteministerium lehnte diese Anträge mit dem Argument ab, dass die Einsparungen, die diese Unternehmen während der Geltung der Ambi als Folge der Abschaffung der Arbeitgeberabgaben erzielt hätten, die im selben Zeitraum entrichtete Ambi überstiegen hätten.

17. Nachdem gegen diese Verwaltungsentscheidungen jeweils Klage erhoben worden war, entschied der Københavns Byret (Bezirksgericht Kopenhagen) mit Urteil vom 16. Dezember 2002 zugunsten des Skatteministeriums. Die in Rede stehenden Gesellschaften legten dagegen ein Rechtsmittel an den Østre Landsret ein.

18. Da das Østre Landsret der Ansicht ist, dass es für seine Entscheidung über die Anforderungen befinden muss, die nach dem Unionsrecht für nationale Rechtsvorschriften über die Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben gelten, hat es dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt [7]:

1. Ist das Urteil des Gerichtshofs vom 14. Januar 1997, Comateb u. a. (C-192/95 bis C-218/95, Slg. 1997, I-165), dahin zu verstehen, dass die Abwälzung einer rechtswidrigen Abgabe auf eine Ware voraussetzt, dass die Abgabe auf den Käufer der Ware bei dem einzelnen Geschäft abgewälzt worden ist, oder kann

6 — Die Lady & Kid A/S, die Direct Nyt ApS, die A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning und die KID-Holding A/S.

7 — Die Vorlageentscheidung wurde beim Højesteret (dänisches Höchstgericht) angefochten, der dieses Rechtsmittel, gestützt auf das Urteil des Gerichtshofs vom 16. Dezember 2008, Cartesio (C-210/06, Slg. 2008, I-9641), in Verbindung mit dem dänischen Verfahrensrecht, mit Entscheidung vom 11. Februar 2010 als unzulässig zurückwies (Sache 344/2009).

die Abwälzung auf die Preise auch bei den Preisen anderer Waren im Rahmen ganz anderer Geschäfte geschehen, die vor oder nach dem Verkauf der betreffenden Ware durchgeführt worden sind, z. B. dergestalt, dass die Abwälzung über einen Zeitraum von vier Jahren unter Einbeziehung einer großen Anzahl von Warengruppen, zu denen sowohl eingeführte als auch nicht eingeführte Waren gehören, insgesamt beurteilt wird?

2. Ist der gemeinschaftsrechtliche Begriff „Abwälzung“ so zu verstehen, dass eine rechtswidrige Abgabe auf einen Warenverkauf als abgewälzt betrachtet werden kann, wenn der Preis der Ware im Verhältnis zu dem Preis, der unmittelbar vor der Einführung der Abgabe galt, erhöht worden ist, oder kann die Abgabe auch als abgewälzt betrachtet werden, wenn das abgabenpflichtige Unternehmen gleichzeitig mit der Einführung der rechtswidrigen Abgabe Einsparungen bei anderen Abgaben, die auf anderer Grundlage erhoben sind, erzielt hat und es daher seine Preise unverändert gelassen hat?

3. Ist der gemeinschaftsrechtliche Begriff „ungerechtfertigte Bereicherung“ so zu verstehen, dass die Erstattung einer rechtswidrigen Abgabe auf einen Warenverkauf zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führt, wenn das Unternehmen vor oder nach dem Verkauf der abgabenpflichtigen Ware Einsparungen aufgrund der Abschaffung anderer Abgaben, die auf anderer Grundlage erhoben werden, erzielt hat, wenn davon auszugehen ist, dass diese Abschaffung anderer Abgaben auch anderen Unternehmen, u. a. solchen, die die rechtswidrige Abgabe nicht oder nur in geringerem Umfang entrichtet hatten, zugutegekommen ist?

4. Wenn davon auszugehen ist, dass eine rechtswidrige Abgabe als Folge ihrer Ausgestaltung dazu geführt hat, dass Unternehmen, die eingeführte Waren gekauft haben, einen verhältnismäßig höheren Betrag an Abgaben entrichtet haben als Unternehmen, die in größerem Umfang inländische Waren gekauft haben, und dass gleichzeitig mit der Einführung der rechtswidrigen Abgabe eine andere rechtmäßige Abgabe, die auf anderer Grundlage erhoben wurde, abgeschafft wurde, die die beiden Unternehmen im Verhältnis in gleichem Umfang und ungeachtet der Zusammensetzung der Einkäufe des Unternehmens belastet hatte, stellen sich folgende Fragen:

(i) Ist es nach Gemeinschaftsrecht gerechtfertigt, die Erstattung der rechtswidrigen Abgabe an ein Unternehmen, das Waren einführt, unter Hinweis auf Abwälzung und ungerechtfertigte Bereicherung ganz oder teilweise abzulehnen, soweit die Ablehnung dazu führt, dass das Unternehmen dadurch, dass es die

rechtswidrige Abgabe in größerem Umfang entrichtet hat als ein entsprechendes Unternehmen, das entsprechende Waren im Inland gekauft hat, unter sonst gleichen Umständen als Folge der Umstrukturierung der Abgaben und der Ablehnung der Erstattung schlechter gestellt wird als entsprechende Unternehmen, die in größerem Umfang inländische Waren gekauft haben?

(ii) Kann die Erstattung der rechtswidrigen Abgabe in der betreffenden Situation begrifflich zu einer „ungerechtfertigten Bereicherung" führen und damit abgelehnt werden, wenn die Erstattung — selbst wenn die Abgabe als abgewälzt betrachtet wird — erforderlich ist, um zu erreichen, dass die Wirkung der Umstrukturierung der Abgaben nach einer eventuellen Erstattung und unter sonst gleichen Umständen für Unternehmen, die Waren eingeführt haben, die gleiche bleibt wie für Unternehmen, die inländische Waren eingekauft haben?

iii) Verstößt die Ablehnung der Erstattung in einer solchen Situation, die bewirkt, dass Unternehmen, die in größerem Umfang inländische Waren gekauft haben und damit im Vorteil gegenüber Unternehmen sind, die in größerem Umfang Waren eingeführt haben, in anderer Weise gegen das Gemeinschaftsrecht, u. a. gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, und

(iv) hat dann die Antwort auf die dritte Frage zur Folge, dass die Ablehnung der Erstattung der rechtswidrig erhobenen Abgaben unter Hinweis auf die ungerechtfertigte Bereicherung nicht berechtigt ist, soweit eine solche Erstattung bloß den Vorteil beseitigt, den Unternehmen, die Waren im Inland eingekauft haben, gegenüber Unternehmen haben, die in größerem Umfang Waren eingeführt haben?

IV — Verfahren vor dem Gerichtshof

19. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 14. Oktober 2009 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen.

20. Die dänische Regierung, die Kommission sowie, mit gemeinsamem Schriftsatz, die vier Klägerinnen des Ausgangsverfahrens (die Lady & Kid A/S, die Direct Nyt ApS, die A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning und die KID-Holding A/S) haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

21. In der mündlichen Verhandlung vom 28. September 2010 sind die Vertreter der erwähnten (gemeinsam auftretenden) Gesellschaften, des Skatteministeriums, des Königreichs Dänemark und der Kommission erschienen, um mündliche Ausführungen zu machen.

V — Rechtsprechung zur Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge

A — *Recht auf Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge*

22. Seit dem Jahr 1960 bejaht der Gerichtshof das Bestehen eines Rechts auf Erstattung von Beträgen, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben hat [8]. In der umfangreichen späteren und auf das Prinzip der unmittelbaren Wirkung gestützten Rechtsprechung ist dieser Grundsatz bestätigt worden [9]. Letztlich ist das Recht auf Erstattung von Abgaben, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben wurden, eine Folge und Ergänzung jener Rechte, die dem Einzelnen durch die diese Abgaben verbietenden Bestimmungen eingeräumt werden [10].

23. Nun leitet sich zwar das Recht auf Erstattung unmittelbar aus dem Unionsrecht her, der zu seiner Geltendmachung zur Verfügung stehende Rechtsbehelf fällt hingegen in den Bereich des jeweiligen nationalen Rechts [11]. Nach der Rechtsprechung ist es nämlich gemäß dem Grundsatz der Zusammenarbeit Sache der Gerichte der Mitgliedstaaten, den Rechtsschutz zu gewährleisten, der sich für die Rechtsbürger aus der unmittelbaren Wirkung der Unionsbestimmungen ergibt. So sind nach ständiger Rechtsprechung mangels einer unionsrechtlichen Regelung auf dem Gebiet der Erstattung rechtswidrig erhobener Abgaben die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung des Verfahrens für diese Erstattungsanträge Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten [12].

24. Nach einigen Urteilen des Gerichtshofs [13] erstreckt sich die Tätigkeit des nationalen

8 — Urteil vom 16. Dezember 1960, Humblet/Belgien (6/60, Slg. 1960, 1165, insbesondere 1185).

9 — Urteile vom 16. Dezember 1976, Rewe-Zentralfinanz und Rewe-Zentral (33/76, Slg. 1976, 1989, Randnr. 5) und Comet (45/76, Slg. 1976, 2043, Randnrn. 12 f.), vom 27. März 1980, Denkavit italiana (61/79, Slg. 1980, 1205, Randnr. 12), vom 10. Juli 1980, Ariete (811/79, Slg. 1980, 2545, Randnrn. 9, 12 und 14) und Mireco (826/79, Slg. 1980, 2559, Randnr. 10), sowie vom 29. Juni 1988, Deville (C-240/87, Slg. 1988, 3513, Randnr. 11).

10 — Urteile vom 9. November 1983, San Giorgio (199/82, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12), vom 2. Dezember 1997, Fantask u. a. (C-188/95, Slg. 1997, I-6783, Randnr. 38), und vom 14. Januar 1997, Comateb (C-192/95 bis C-218/95, Slg. 1997, I-165, Randnr. 20).

11 — Spitzer, J.-P., „La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu", *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Bruylant, Brüssel 1997.

12 — Urteile vom 21. Mai 1976, Roquette frères/Kommission (26/74, Slg. 1976, 677, Randnr. 11), Rewe, Randnr. 5, Comet, Randnrn. 12 f., vom 5. März 1980, Ferwerda (265/78, Slg. 1980, 617, Randnr. 10), vom 14. Dezember 1995, Peterbroeck (C-312/93, Slg. 1995, I-4599, Randnr. 12), Fantask, Randnr. 39, vom 24. September 2002, Grundig italiana (C-255/00, Slg. 2002, I-8003, Randnr. 33), sowie vom 2. Oktober 2003, Weber's Wine World (C-147/01, Slg. 2003, I-11365, Randnr. 103).

13 — Z. B. Urteile vom 12. Juni 1980, Express Dairy Foods (130/79, Slg. 1980, 1887, Randnr. 11), San Giorgio, Randr. 12, oder Ariete, Randnr. 9.

Gesetzgebers nicht nur auf die formellen, sondern auch auf die materiellen Voraussetzungen der Erstattung. Die Rechtsprechung hat insbesondere bestätigt, dass auf die Klagefristen, die Verjährung und den Verfall, Verzugszinsen und sonstige mit der Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge zusammenhängende Nebenfragen nationales Recht anzuwenden ist [14].

25. Die dänische Regierung hat gestützt auf diese Verweisung auf das nationale Recht durch die Rechtsprechung sogar die Zulässigkeit eines Tätigwerdens des Gerichtshofs im vorliegenden Fall in Frage gestellt und jedenfalls die Zuweisung der Rechtssache an die Große Kammer beantragt. Konkret ist die betroffene Regierung der Ansicht, dass es nach der bisherigen Rechtsprechung allein Sache des Unionsgesetzgebers und bei dessen Untätigkeit Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats sei, die verfahrensrechtlichen und materiellen Regeln für die Behandlung von Erstattungsanträgen festzulegen, und dass solche materiellen Regeln nicht durch die Rechtsprechung aufgestellt werden könnten.

26. Meines Erachtens steht die Zuständigkeit des Gerichtshofs für eine Entscheidung über diese Fragen außer Zweifel. Der Gerichtshof hat zwar gewiss in den erwähnten Urteilen seine eigene Befugnis, auf diesem Gebiet tätig zu werden, beschränkt, doch handelt es sich dabei nicht um eine absolut wirkende Beschränkung, zumal diese Verweisung auf das nationale Recht an einige zwingende Regeln geknüpft wurde.

27. Zum einen muss der nationale Gesetzgeber auf jeden Fall den Äquivalenz- und den Effektivitätsgrundsatz beachten. So darf die Erstattung rechtsgrundlos geleisteter Beträge nicht von — materiellen oder formellen — Voraussetzungen abhängen, die ungünstiger sind als für ähnliche, nur innerstaatliches Recht betreffende Erstattungsanträge, und diese Voraussetzungen dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren [15].

28. Zum anderen hat die Rechtsprechung auch darüber entschieden, ob vom Grundsatz der Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge eine Ausnahme gemacht werden kann.

B — *Auf ungerechtfertigter Bereicherung beruhende Ausnahme wegen Abwälzung*

29. Im Jahr 1980 führte die Rechtsprechung eine wesentliche Einschränkung des Rechts auf Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge ein. Ausgehend vom Gedanken einer Abwälzung der Steuer sowie einer ungerechtfertigten Bereicherung hat der Gerichtshof im Urteil Just nämlich festgestellt, dass das Unionsrecht „keine Erstattung von ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern unter Umständen [verlangt], die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würden“, weshalb die

14 — Urteil Express Dairy Foods, Randnrn. 11 und 17.

15 — Vgl. die in Fn. 13 angeführte Rechtsprechung.

Berücksichtigung „des Umstands …, dass die Belastung durch die ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern auf andere Unternehmen oder auf die Verbraucher abgewälzt werden konnte“, zulässig ist [16].

30. In diesen Fällen hat nach der Rechtsprechung „nicht der Abgabenpflichtige die Last der ohne Rechtsgrund erhobenen Abgabe getragen, sondern der Abnehmer, auf den die Last abgewälzt worden ist. Würde man daher dem Abgabenpflichtigen den Abgabenbetrag erstatten, den er bereits beim Abnehmer erhoben hat, käme dies einer Doppelzahlung an ihn gleich, die als ungerechtfertigte Bereicherung beurteilt werden könnte, ohne dass damit die Folgen der Rechtswidrigkeit der Abgabe für den Abnehmer beseitigt wären.“ Es ist Sache der nationalen Gerichte, „im Licht der Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu beurteilen, ob der Abgabenpflichtige die Abgabenlast ganz oder teilweise auf andere abgewälzt hat und ob die Erstattung an den Abgabenpflichtigen gegebenenfalls eine ungerechtfertigte Bereicherung darstellen würde“ [17]. Als einer dieser „Umstände“ ist auch der Nachteil zu berücksichtigen, den der Betroffene dadurch erlitten haben kann, „dass er die von der Verwaltung unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Abgabe abgewälzt hat, weil die durch die Abwälzung der Abgabe bewirkte Erhöhung des Preises des Erzeugnisses zu einer Verringerung seines Absatzes geführt hat“ [18].

31. Auch im Urteil Just wurde über ein Vorabentscheidungsersuchen eines dänischen Gerichts entschieden, mit dem danach gefragt worden war, ob die Ausnahme wegen Abwälzung, auf die sich die dänische Rechtsprechung in einigen Fällen gestützt hatte, rechtmäßig angewandt werden könne, um Anträge auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben abzulehnen. Der Gerichtshof hat dies bejaht und damit mittelbar bestätigt, dass durch die innerstaatlichen Rechtsordnungen materielle Aspekte der Erstattung geregelt werden können.

C — *Weitere Entwicklung*

32. In umfangreicher späterer Rechtsprechung wurde das Urteil Just bestätigt [19] und in Bezug auf seine Anwendungsvoraussetzungen in einigen wichtigen Punkten nuanciert. Durch diese Präzisierungen sollte verhindert werden, dass der Grundsatz der Autonomie der nationalen Gerichte zu allzu großen Unterschieden führt, die das Funktionieren wesentlicher Aspekte der Union gefährden würden.

33. Nach dem Effektivitätsgrundsatz gelten z. B. die Abwälzung betreffende innerstaatliche Beweisregeln, die es praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, die

16 — Urteil Just, Randnrn. 26 f.

17 — Urteil Comateb, Randnrn. 22 f.

18 — Urteil Comateb, Randnr. 31. In diesem Sinne auch Urteil Just, Randnr. 26.

19 — Urteile Denkavit italiana, Randnr. 26, Express Dairy Foods, Randnr. 13, Ariete, Randnr. 17, Mireco, Randnr. 16, vom 27. Mai 1981, Essevi und Salengo (142/80 und 143/80, Slg. 1981, 1413, Randnr. 35), und Comateb, Randnrn. 21 ff.

Erstattung zu erreichen, als nicht mit dem Unionsrecht vereinbar [20]. Bei für unionsrechtswidrig erklärten indirekten Steuern ist die Möglichkeit der Ablehnung ihrer Erstattung auf der Grundlage einer Abwälzungsvermutung, nach der die Beweislast stets beim Steuerpflichtigen liegt, ausgeschlossen, wobei ferner nicht allein wegen des Bestehens einer gesetzlichen Verpflichtung, die Abgabe in den Preis einfließen zu lassen, vermutet werden darf, die gesamte Steuerlast sei abgewälzt worden. Die Frage der tatsächlichen Abwälzung oder Nichtabwälzung einer indirekten Abgabe ist eine Tatfrage, deren Beurteilung in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt [21].

34. Der Gerichtshof hat so die Begriffe „Abwälzung" und „ungerechtfertigte Bereicherung" autonom ausgelegt, diese Ausnahme von der Erstattung zu einer unionsrechtlichen Regel erhoben und sich damit zu eigen gemacht, was ursprünglich nur eine Regel des innerstaatlichen Rechts gewesen war. Seine Tätigkeit auf diesem Gebiet konnte jedoch bisher, aus Rücksicht auf die den Mitgliedstaaten auf diesem Gebiet traditionell zugestandene verfahrensrechtliche (und materielle) Autonomie, als „minimalistisch" eingestuft werden [22].

20 — Urteil San Giorgio, Randnr. 14.

21 — Urteile vom 25. Februar 1988, Bianco und Girard (331/85, 376/85 und 378/85, Slg. 1988, 1099, Randnr. 17), und Comateb, Randnr. 25.

22 — Hubeau, F., a. a. O. (Fn. 3), S. 448.

VI — Analyse der Vorlagefragen

A — *Zur zweiten Frage: „Verrechnung" als Alternative zur Abwälzung*

35. Ich werde zunächst auf die zweite Vorlagefrage eingehen, die den übrigen Fragen vorgelagert ist.

1. Ungerechtfertigte Bereicherung als Grundlage für die Ausnahme von der Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge

36. Der Großteil der dem Gerichtshof bis jetzt vorgelegten Fälle ließ sich leicht in ein Schema einfügen, in dem die Abwälzung den entscheidenden Umstand darstellte, der die Ablehnung der Erstattung rechtfertigte, auch wenn von dieser Ablehnung ihrerseits eine Ausnahme gemacht werden konnte, wenn es zwar aufgrund irgendeines Umstands zu einer Abwälzung gekommen war, die Erstattung jedoch nicht zu einer ungerechtfertigten Bereicherung geführt hätte [23].

23 — Insbesondere wenn als Folge der Abwälzung und der entsprechenden Erhöhung der Preise der Absatz des Steuerpflichtigen zurückgegangen war.

37. Zu derartigen Fallkonstellationen einer Abwälzung ist eine große Zahl von Urteilen ergangen, in denen der Gedanke verallgemeinert wurde, dass Abwälzung und ungerechtfertigte Bereicherung zwei kumulative Voraussetzungen für die einzige unionsrechtlich zulässige Ausnahme vom Recht auf Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge sind [24].

38. Meines Erachtens sind jedoch Abwälzung und ungerechtfertigte Bereicherung nicht zwei verschiedene Voraussetzungen für die Ablehnung einer Erstattung. In Wirklichkeit ist die ungerechtfertigte Bereicherung die einzige Grundlage dieser Ausnahme, und die Abwälzung ist eine ihrer möglichen Erscheinungsformen, so sehr sie auch als eine der charakteristischsten hervortritt. Das erklärt, warum die Rechtsprechung ihrerseits eine Einschränkung der Ausnahme (oder „Ausnahme von der Ausnahme") zulässt, wenn eine Erstattung, selbst bei nachgewiesener Abwälzung, aufgrund anderer Umstände (wie einem gleichzeitigen Verlust an Wettbewerbsfähigkeit) keine ungerechtfertigte Bereicherung bewirken sollte.

39. Die Rechtsprechung hat nämlich die letztliche *raison d'être* der Ausnahme vom Grundsatz der Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge an dem Ziel festgemacht, eine ungerechtfertigte Bereicherung dessen, der die Erstattung begehrt, zu verhindern [25].

40. Das Einfließenlassen der Steuer in den Verkaufspreis ist daher nicht das einzige und abschließende Kriterium für eine Ausnahme von der Erstattung; der entscheidende Umstand ist, dass diese Erstattung tatsächlich eine ungerechtfertigte Bereicherung bewirken kann, entweder, weil die Abgabe schließlich vom Käufer der Ware getragen wurde, oder wegen eines anderen Umstands. Mit anderen Worten ist die ungerechtfertigte

24 — Der Wortlaut einiger Urteile ist besonders kategorisch. So heißt es z. B. im Urteil Weber's Wine World in Randnr. 94: „Von dieser Verpflichtung gibt es … nur eine einzige Ausnahme. Ein Mitgliedstaat kann einem Abgabenpflichtigen die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe versagen, wenn er feststellt, dass die Abgabenlast in vollem Umfang von einem anderen als dem Abgabenpflichtigen getragen wurde und wenn die Erstattung an den Abgabenpflichtigen zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde." In seinem Kommentar zu diesem Urteil greift D. Simon denselben Gedanken auf, wenn er ausführt, dass „der Gerichtshof, indem er diese Voraussetzungen kumulativ aufstellt, zu verstehen gibt, dass die Abwälzung ‚nicht unbedingt die wirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung beim Abgabenpflichtigen aufhebt'" (Simon, D., *Europe*, Dezember 2003, Kommentar Nr. 378).

25 — Diese Begründung tritt in Randnr. 26 des Urteils Just klar hervor: „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 …". Die Verwendung des Ausdrucks „deshalb" in dieser Randnummer scheint mir dafür sehr aufschlussreich, da sie darauf hinweist, dass Ersteres (die Ausnahme wegen ungerechtfertigter Bereicherung) der Grund für Letzteres (die Ausnahme wegen Abwälzung) ist. Mit denselben Worten hat der Gerichtshof auch im Urteil Denkavit italiana, Randnr. 26, entschieden. In beiden Fällen bezieht sich der Tenor des Urteils nur auf den Fall der Abwälzung, doch eine Analyse der Entscheidungsgründe führt zu dem Ergebnis, dass die Ausnahme allgemeiner gefasst ist. Dieser Gedanke tritt auch in den Urteilen Comateb, Randnr. 22, vom 21. September 2000, Michaïlidis (C-441/98 und C-442/98, Slg. 2000, I-7145, Randnr. 31), und vom 20. September 2001, Courage und Crehan (C-453/99, Slg. 2001, I-6297, Randnr. 30), deutlich zutage.

Bereicherung nicht nur die Grundlage für die Ausnahme, sie ist die Ausnahme selbst [26].

41. Daher ist es möglich, dass die Erstattung der Abgabe nicht zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führt, obwohl eine Abwälzung erfolgt ist, und die Erstattung kann umgekehrt eine ungerechtfertigte Bereicherung bewirken, obwohl die Abgabe nicht abgewälzt wurde.

42. Daraus folgt, dass die Abwälzung der Steuer nicht zwingend die einzige Ausnahme von der Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge ist.

44. Zudem darf nicht übersehen werden, dass diese Ausnahme, auch wenn sie sich der Gerichtshof zu eigen gemacht hat, zunächst nationalen Ursprungs war. Es handelt sich somit nicht um eine unveränderliche, ausschließlich unionsrechtliche Regel, die die Mitgliedstaaten zwingend anzuwenden hätten. Wie bereits erwähnt, ist es deren Sache, die formellen und materiellen Voraussetzungen der Erstattung festzulegen. Entscheiden sie sich dafür, die Ausnahme wegen Abwälzung und ungerechtfertigter Bereicherung anzuwenden, müssen sie dabei die in der Rechtsprechung der Union aufgestellten Voraussetzungen beachten, es hindert sie jedoch nichts daran, eine andere Ausnahme vorzusehen, über deren Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht gegebenenfalls der Gerichtshof entscheiden kann.

43. Die Ablehnung der Erstattung muss als Ausnahme von der allgemeinen Regel natürlich Gegenstand enger Auslegung sein. Dies darf jedoch nicht zu einem Ausschluss nationaler Regelungen führen, die zwar auf andere Fallkonstellationen als die der Abwälzung abstellen, jedoch genauso legitim sind wie diese, weil sie auf einer ungerechtfertigten Bereicherung des Betroffenen beruhen.

26 — Diese Grundlage der Ausnahme ist in der Lehre und unter mehreren Generalanwälten sehr umstritten. Kurz gefasst besteht der Gedanke darin, dass, wenn das Recht auf Erstattung einer rechtswidrigen Abgabe selbst zum Ziel habe, eine „ungerechtfertigte Bereicherung" des Staates, der sie erhoben habe, zu verhindern, es zumindest gewagt sei, gerade dieses Recht zu beschränken, um eine ungerechtfertigte Bereicherung des Abgabenpflichtigen zu verhindern (vgl. in diesem Sinne Hubeau, F., a. a. O. [Fn. 3], S. 449, Berlin, D., „Chronique de jurisprudence fiscale européenne", *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, S. 167, sowie die Schlussanträge von Generalanwalt Tesauro in der Rechtssache Comateb vom 27. Juni 1996). Ungeachtet der möglichen theoretischen Stichhaltigkeit einiger dieser Kritiken steht fest, dass die Ausnahme vom Recht auf Erstattung wegen ungerechtfertigter Bereicherung heute bereits fest in der Rechtsprechung verankert ist.

2. Besonderheiten des vorliegenden Falls und Notwendigkeit einer *Ad-hoc*-Entscheidung

45. Die Vorlagefragen des Østre Landsret versuchen, die besonderen Umstände des vorliegenden Falles in die herkömmlichen Begriffe „Abwälzung" und „ungerechtfertigte Bereicherung" einzupassen. Letztlich fragt das dänische Gericht, ob in einem Fall wie dem vorliegenden die beiden Voraussetzungen, die die Rechtsprechung bisher für eine Ablehnung der Erstattung der Ambi als unerlässlich angesehen hat, erfüllt sind: erstens, dass es zu einer Abwälzung gekommen ist, und zweitens, dass, aufgrund sonstiger Umstände, eine mögliche Erstattung der Abgabe eine ungerechtfertigte Bereicherung der steuerpflichtigen Unternehmen bewirken würde.

46. Im Fall der Ambi dürfte es jedoch unumgänglich sein, eine *Ad-hoc*-Antwort zu erarbeiten, die die bisherige Rechtsprechung präzisiert. Dies deshalb, weil wir, wie bereits vorausgeschickt, einen im Grunde völlig neuen und sehr speziellen Fall vor uns haben, in dem die für rechtswidrig erklärte Abgabe nur ein Teil eines Gesetzespakets ist, das in seiner Gesamtheit zu beurteilen ist.

47. Aus diesem Grund kommt der zweiten Vorlagefrage zentrale Bedeutung zu. Mit ihr wird nämlich die Frage aufgeworfen, ob eine Abwälzung angenommen werden kann, wenn die rechtswidrige Abgabe, obwohl sie tatsächlich nicht zu einem Anstieg der Preise führte, mit einer gleichzeitigen Ersparnis, die eine Folge derselben Gesetzesreform war, „verrechnet" wurde. Die Antwort, die ich auf diese zweite Frage vorschlage, setzt offensichtlich eine Neuformulierung dieser — im Übrigen den anderen Fragen vorgelagerten — Frage voraus.

3. Die Rechtsfigur „Abwälzung" ermöglicht keine zufriedenstellende Lösung der vorgelegten Sache

48. Wie in vielen anderen dem Gerichtshof in der Vergangenheit vorgelegten Fällen, war auch die Ambi eine indirekte Steuer, die große Ähnlichkeit mit der Mehrwertsteuer aufwies. Es ist jedoch alles andere als offensichtlich, dass sie tatsächlich abgewälzt wurde, und zwar aufgrund von zwei Faktoren. Zum einen ermöglichten die verschiedenen Bestandteile der Gesetzesreform ihre gegenseitige Neutralisierung, so dass auf eine Preiserhöhung verzichtet werden konnte. Zum anderen, in formaler Hinsicht, wurde die Ambi im Gegensatz zur Mehrwertsteuer in den Rechnungen nicht gesondert ausgewiesen [27].

49. Die dänische Regierung bringt trotz allem vor, dass es im vorliegenden Fall zu einer „Abwälzung" gekommen sei, da die Ambi die gleichzeitig abgeschafften Arbeitgeberabgaben als Bestandteil des Warenpreises „substituiert" habe, und gerade aus diesem Grund habe dieser Preis unverändert bleiben können (in diesem Sinne habe man die Ambi als „abgewälzt" bezeichnen können). Außerdem stehe der fehlende Ausweis der Ambi in der Rechnung der Annahme einer Abwälzung nicht wirklich entgegen, da sämtliche Preise der Waren der betroffenen Unternehmen im gesamten Zeitraum der Geltung der Abgabe insgesamt beurteilt werden könnten.

27 — Im Gegensatz zur Mehrwertsteuer scheint die Abwälzung bei der Ausgestaltung der Ambi kein konstitutives Merkmal gewesen zu sein. Die Ambi fällt zwar, wie die Mehrwertsteuer, auf verschiedenen Handelsstufen einer Ware an, und bei jedem Abgabenpflichtigen mag die Tendenz bestehen, sie auf das nächste Glied der Absatzkette abzuwälzen, doch haben wir es hier nicht mit einer konstitutiven Abwälzung zu tun, wie sie für die Mehrwertsteuer charakteristisch ist (die abschnittsweise erhoben wird, aber letztlich vom Endverbraucher getragen werden soll).

50. Es scheint offensichtlich, dass dieser Ansatz der dänischen Regierung den herkömmlichen Inhalt des Begriffs der Abwälzung einer Steuer bis zur Unkenntlichkeit verzerrt; er entspricht jedenfalls nicht dem bisherigen Begriffsverständnis der Rechtsprechung.

51. Die Abwälzung wird steuertechnisch als Instrument zur Verlagerung der Steuerlast auf den endgültig Steuerpflichtigen definiert, so dass die Steuer aus der Sicht des Einzelnen oder des Unternehmens, das zunächst zahlt und anschließend abwälzt, neutral ist und nur eine Stufe des Erhebungsprozesses darstellt [28]. Diese Verlagerung der Abgabenlast erfolgt normalerweise über den Verkaufspreis und geht entweder ununterscheidbar in diesem auf oder wird, wie bei der Mehrwertsteuer, gesondert ausgewiesen; jedenfalls muss sich die Einführung der Abgabe in der Preisentwicklung bemerkbar machen. In den Fällen, in denen — wie es bei der Ambi überwiegend der Fall gewesen zu sein scheint — nicht offensichtlich ist, dass die Abgabenlast zur Gänze auf einen Dritten verlagert wurde, kann aber kaum davon ausgegangen werden, es habe eine „Abwälzung" im eigentlichen Sinne stattgefunden.

52. Hinzu kommen die Beweisschwierigkeiten, die die These der dänischen Regierung von einer „Substitution der Abwälzung" hervorrufen könnte. Die Länge des maßgeblichen Zeitraums, die Verschiedenheit der betroffenen Waren und die unterschiedliche Intensität, mit der laut dem Vorbringen der Klägerinnen die beiden Abgaben jeweils eingeführte Waren zum einen und inländische Waren zum anderen belasteten, lassen zumindest gewisse Zweifel daran aufkommen, dass diese Umstände mit hinreichender Genauigkeit nachgewiesen werden können.

53. Die Frage der Abwälzung hängt zwar gewiss nach der Rechtsprechung „bei jedem Handelsgeschäft von mehreren Faktoren ab, die es von anderen Fallkonstellationen unterscheiden", und sie „ist eine Tatfrage, die in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt" [29]. Daraus könnte der Schluss zu ziehen sein, dass das nationale Gericht unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls feststellen kann, dass es zu einer Abwälzung auf anderem Weg als durch ein Einfließenlassen der Abgabe in den Preis gekommen sei. In den erwähnten Urteilen sollte durch diese Feststellung allerdings nur klargestellt werden, dass eine indirekte Steuer nicht automatisch als abgewälzt angesehen werden kann.

54. Dieses flexible Verständnis vom Phänomen der „Abwälzung" muss jedoch irgendwann an seine Grenzen stoßen. Und die Auffassung, die „Substitution" der Kosten einer Arbeitgeberabgabe durch eine neu eingeführte Abgabe allein genüge für die Annahme, dass die neue Abgabe abgewälzt worden

28 — Vgl. z. B. Pérez Royo, F. (Hrsg.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 4. Aufl., Tecnos, Madrid 2010, S. 741.

29 — Urteile Bianco und Girard, Randnr. 17, Comateb, Randnr. 25, und Weber's Wine World, Randnr. 96.

sei, scheint mir trotz dieser Rechtsprechung gekünstelt, wenn diese Abgaben zwar denselben Steuerpflichtigen belasten, jedoch aufgrund unterschiedlicher Steuertatbestände und mit unterschiedlicher Intensität.

55. Dies lässt natürlich nicht den Schluss zu, dass es trotz alledem nicht im größeren oder geringeren Umfang zu einer „Abwälzung" im üblichen Sinne gekommen ist, sondern schließt nur aus, sie allein aufgrund der Angaben über die erwähnte Verrechnung als erwiesen anzusehen. Widrigenfalls liefen wir Gefahr, eine nach der Rechtsprechung verbotene „Abwälzungsvermutung" aufzustellen.

56. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob wir es hier, zumal es nicht zu einer Abwälzung im üblichen Wortsinn gekommen ist, nicht mit einer anderen Fallkonstellation zu tun haben, die aber genauso unter den Begriff „ungerechtfertigte Bereicherung" subsumiert werden kann. Angesprochen ist damit eine chronologisch und funktionell vorgelagerte Erscheinung, nämlich die „Verrechnung", die den Gegenstand der zweiten Vorlagefrage bildet.

4. Die „Verrechnung" als mögliche Ausnahme von der Pflicht zur Erstattung

57. Tatsächlich fügt sich diese „Verrechnung" in natürlicher Weise in die Systematik der ungerechtfertigten Bereicherung ein, die meines Erachtens die eigentliche Grundlage der gesamten Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Ausnahme vom Recht auf Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge darstellt.

58. Meines Erachtens sollte daher der Gerichtshof den vorliegenden Fall zum Anlass nehmen, über den Wortlaut der vom Østre Landsret gestellten Fragen hinauszugehen, die zu einer Überdehnung des klassischen Abwälzungsbegriffs sowie dazu zwingen könnten, künstlich und, wie ich glaube, unnötigerweise einen Sachverhalt unter diesen Begriff zu subsumieren, der dessen wesentliche Merkmale nicht aufweist.

59. Für unnötig halte ich dies deshalb, weil meines Erachtens die bisherige Rechtsprechung auf diesem Gebiet es zulässt, die Ausnahme vom Recht auf Erstattung auf einen Fall auszudehnen, in dem die betreffende Steuer nicht abgewälzt wurde, es aber dennoch im Fall der Erstattung der rechtswidrigen Abgabe zu einer ungerechtfertigten Bereicherung kommen könnte. Dies wäre hinsichtlich der in der vorliegenden Rechtssache geltend gemachten „Verrechnung" der Fall.

60. Dieser Gedanke einer Verrechnung ist in der Rechtsprechung auch nicht völlig neu und tauchte sogar schon auf, bevor im Urteil Just die Ausnahme vom Recht auf Erstattung wegen Abwälzung und ungerechtfertigter Bereicherung als Bestandteil des Unionsrechts anerkannt wurde.

61. Knapp ein Jahr vor dem Urteil Just ist im Urteil Pigs and Bacon Commission [30]

30 — Urteil vom 26. Juni 1979, Pigs and Bacon Commission (177/78, Slg. 1979, 2161).

entschieden worden, dass eine rechtswidrige Abgabe möglicherweise mit wirtschaftlichen Vorteilen zu „verrechnen“ sei, die derselbe Steuerpflichtige erhalten habe. Die in dieser Rechtssache vom irischen High Court gestellte Vorlagefrage betraf eine als „Pigs and Bacon Commission“ bezeichnete Körperschaft öffentlichen Rechts, die eine Abgabe bei allen Baconherstellern erhob und nur jenen, die ihre Ausfuhren über die Pigs and Bacon Commission abwickelten, bestimmte Bonusse gewährte.

62. In diesem Urteil wurde festgestellt, dass eine Regelung wie die irische in zweifacher Hinsicht gegen die Regeln des freien Warenverkehrs und der Gemeinsamen Marktorganisation für Schweinefleisch verstoße: Sie sei zum einen geeignet, den Wettbewerb durch die Gewährung von Ausfuhrbonussen zu verfälschen; zum anderen führe sie zu finanziellen Nachteilen für jene Hersteller, die ihre Produkte direkt ins Ausland verkauften, ohne die Dienste dieser Körperschaft öffentlichen Rechts in Anspruch zu nehmen (da diese zwar die Abgabe entrichten müssten, aber keinen Anspruch auf einen Bonus hätten) [31]. Soweit die Abgabe für Zwecke bestimmt sei, die mit den Erfordernissen des Vertrags nicht vereinbar seien, dürfe sie den Herstellern nicht auferlegt werden.

63. Wie bereits in seiner früheren Rechtsprechung überließ der Gerichtshof die Beurteilung, „ob und in welchem Umfang“ diese Abgabe den Unternehmen, die sie entrichtet hatten, erstattet werden musste, dem nationalen Gericht. Ferner stellte er, was für den vorliegenden Fall besonders relevant ist, fest, dass es Sache des nationalen Gerichts sei, in jedem Einzelfall zu prüfen, „ob und in welchem Umfang“ eine solche Forderung des Steuerpflichtigen möglicherweise mit anderen Beträgen zu „verrechne“ sei, die ihm als Ausfuhrbonus gezahlt worden seien [32].

64. Die Umstände im Fall Pigs and Bacon Commission und die im vorliegenden Fall sind allerdings nicht identisch. Im erstgenannten Fall war die Verrechnung deshalb zwingend, weil die Hersteller einen Anspruch auf Erstattung der Abgabe hatten, aber gleichzeitig die erhaltenen rechtswidrigen Bonusse zurückzahlen mussten.

65. Wenige Zeit später hatte die Rechtsprechung Gelegenheit, diesen Gedanken einer „Verrechnung“ in einem Kontext anzuwenden, in dem keine direkten Zuschüsse erfolgt waren: Im Urteil Apple and Pear Development Council, das eine gleichnamige britische Körperschaft betraf, hat der Gerichtshof bestätigt, dass es Sache des nationalen Gerichts sei, zu entscheiden, „ob und inwieweit“ eine Abgabe, die der Finanzierung einer Körperschaft diene, deren Tätigkeit teilweise gegen Gemeinschaftsrecht verstoße, den Steuerpflichtigen zu erstatten sei und „ob und inwieweit“ diesem Erstattungsanspruch

31 — Urteil Pigs and Bacon Commission, Randnrn. 19 f.

32 — Urteil Pigs and Bacon Commission, Randnr. 25.

„etwa die unmittelbaren Vorteile entgegengehalten werden können, die der betroffene Abgabenpflichtige aus der Tätigkeit der Körperschaft gezogen hat“ [33].

66. Es kann daher gesagt werden, dass bereits diesen Urteilen der Gedanke zugrunde liegt, zu verhindern, dass es als Folge der Erstattung einer rechtswidrig erhobenen Abgabe zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabenpflichtigen kommt. Außerdem taucht, abseits des klassischen Abwälzungsbegriffs, der Gedanke auf, der ab dem Urteil Just die Erwägungen der Rechtsprechung zu der Frage leiten wird, ob von der Erstattung eine Ausnahme zu machen ist.

67. Meines Erachtens zeigen diese beiden Urteile deutlich, dass Ausnahmen vom Recht auf Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge auch in bestimmten anderen Fällen als dem der Abwälzung zulässig sind, und zwar wegen anderer Vorteile, die der Abgabenpflichtige von derselben Verwaltung, zu deren Gunsten die rechtswidrige Abgabe erhoben wurde, erlangen konnte [34]. Daraus wäre letztlich zu schließen, dass die Abwälzung der Abgabe nicht der einzig mögliche Grund für eine Ablehnung der Erstattung ist; eine solche Ablehnung kann auch auf eine mögliche ungerechtfertigte Bereicherung infolge einer parallel dazu erzielten Ersparnis gegründet sein [35].

5. Voraussetzungen, unter denen die „Verrechnung“ ähnliche Wirkung wie die „Abwälzung“ erreichen kann

68. Hier ist aber sogleich darauf hinzuweisen, dass diese Ausnahme vom Recht auf Erstattung nur unter engen Voraussetzungen zugelassen werden kann.

69. Zunächst ist es zur Verhinderung möglicher Umgehungen oder *Ad-hoc*-Regelungen durch die Mitgliedstaaten erforderlich, dass zwischen der für rechtswidrig erklärten Abgabe und der geltend gemachten parallelen Aufhebung gesetzlicher Belastungen ein unmittelbarer Kausalzusammenhang besteht.

70. Eine für den Abgabenpflichtigen mehr oder weniger günstige Gesetzesmaßnahme, die ungefähr in denselben Zeitraum wie die Erhebung der rechtswidrigen Abgabe fällt, erfüllt diese Voraussetzung daher nicht. Die parallele Ersparnis, die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen könnte, muss bereits ursprünglich untrennbar mit der Einführung dieser rechtswidrigen Abgabe verbunden gewesen sein.

33 — Urteil vom 13. Dezember 1983, Apple and Pear Development Council (222/82, Slg. 1983, 4083, Randnrn. 40 f.).

34 — In diesem Sinne vertritt ein Teil der Lehre die Auffassung, dass der Anspruch auf Erstattung ein aufrechenbarer Anspruch sei; vgl. z. B. Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*, Septem Ediciones, Oviedo 2003, § 294, und De Wolf, M., *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Buylant, Bruxelles-LGDJ, Paris 2005, S. 416.

35 — Mehr noch, auf die „Verrechnung“ als Ausnahme von der Pflicht zur Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge träfen einige der gegen die „Abwälzung“ geäußerten Kritikpunkte nicht zu, soweit im Gegensatz zur Letzteren bei der Verrechnung keine Dritten im Spiel sind, die möglicherweise die Last der rechtswidrigen Abgabe letztlich zu tragen hätten.

71. Dieses Erfordernis ist aus dem Urteil Deville abzuleiten, das auf den Effektivitätsgrundsatz als Grenze der Anwendung der Abwälzungslehre Bezug nimmt und hervorhebt, „dass der nationale Gesetzgeber nicht *nach Verkündung eines Urteils des Gerichtshofs*, demzufolge bestimmte Rechtsvorschriften mit dem 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“ [36]. Die Rechtfertigung der Nichterstattung kann daher nicht erst erfolgen, wenn die Abgabe bereits für rechtswidrig erklärt worden ist.

72. Im Fall der Ambi wurde bereits in dem Verfahren, das mit dem Urteil Dansk Denkavit endete (Randnr. 3), vorgebracht, sie stehe in untrennbarem Zusammenhang mit der Aufhebung der Arbeitgeberabgabe, was im vorliegenden Verfahren nicht unmittelbar in Frage gestellt worden ist. Jedenfalls ist das nationale Gericht durch nichts daran gehindert, einen genaueren Beweis für diesen Punkt zu verlangen, wenn es dies als erforderlich ansieht [37].

73. Ferner muss es sich um einen Fall handeln, in dem zwischen dem Kreis jener, die durch die Aufhebung der Belastungen begünstigt werden, und dem der Abgabenpflichtigen der neuen Abgabe eine hinreichende Übereinstimmung besteht.

74. Außerdem ist dieser Einwand einer „Verrechnung“ nur dann begründet, wenn die erzielte Ersparnis auf der einen Seite und die Höhe der berichtigten Abgabenschuld auf der anderen ohne übermäßige Schwierigkeit beziffert werden können.

75. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass eine „Verrechnung“ der rechtswidrigen Abgabe, die es erlaubt, ihre Erstattung abzulehnen oder zu kürzen, von dem nationalen Gericht, das über die Rechtssache zu entscheiden hat, von Fall zu Fall und im Licht der von den innerstaatlichen Behörden beigebrachten Beweismittel zu beurteilen ist. Mit anderen Worten liegt die Beweislast für diese mögliche ungerechtfertigte Bereicherung aufgrund einer „Verrechnung“ der rechtswidrigen Abgabe beim Mitgliedstaat [38]. Widrigenfalls gelangte eine Vermutung zur Anwendung, die von der Rechtsprechung ausdrücklich verboten wurde, weil sie „die Erstattung

36 — Urteil vom 29. Juni 1988, Deville (240/87, Slg. 1988, 3513, Randnr. 13) (Hervorhebung nur hier). Vgl. auch Urteile vom 17. November 1998, Aprile (C-228/96, Slg. 1998, I-7141, Randnr. 16), und vom 9. Februar 1999, Dilexport (C-343/96, Slg. 1999, I-579, Randnr. 38). In diesem Sinne heißt es auch in der Entschließung des Europäischen Parlaments vom 9. Februar 1983 zur Verantwortung der Mitgliedstaaten für die Anwendung und Wahrung des Gemeinschaftsrechts (ABl. C 68), dass in Fällen, in denen der Europäische Gerichtshof bestimmte Steuern oder Abgaben für unvereinbar mit dem Vertrag erklärt hat, die nachträgliche Einführung einer nationalen Rechtsvorschrift, durch die das Recht auf Erstattung der illegal erhobenen Steuern oder Abgaben eingeschränkt wird, um die Mitgliedstaaten in die Lage zu versetzen, den Gewinn aus dieser illegalen Steuer ohne Abgabe einzubehalten, mit dem Geist der Gemeinschaft unvereinbar ist und aufgehoben werden sollte.

37 — Im Schriftsatz der dänischen Regierung wird z. B. ein entsprechender Hinweis in den Materialien zum Gesetz zur Einführung der Ambi erwähnt.

38 — Natürlich unbeschadet der Möglichkeit für die Antragsteller, die Unterlagen vorzulegen, die sie als erforderlich ansehen und die vom nationalen Gericht ebenfalls berücksichtigt werden dürfen (in diesem Sinne Urteil Michaïlidis, Randnr. 41).

praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert“ [39].

6. Ergebnis

76. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass die zweite Vorlagefrage dahin zu beantworten ist, dass es das Unionsrecht dem Staat nicht verwehrt, die Erstattung der rechtsgrundlos erhobenen Abgabe abzulehnen, wenn er nachweisen kann, dass die rechtsgrundlos erhaltenen Beträge wegen einer gleichzeitigen und entsprechenden Verringerung anderer Belastungen, die denselben Steuerpflichtigen tatsächlich zugutekommt, als verrechnet angesehen werden können, wenn zwischen der Einführung der einen Belastung und der Aufhebung der anderen ein unmittelbarer Kausalzusammenhang besteht.

B — *Zur dritten und zur vierten Vorlagefrage*

77. Mit den etwas umständlich formulierten Vorlagefragen 3 und 4 möchte das vorlegende Gericht ferner wissen, ob, kurz zusammengefasst, eine mögliche Ungleichbehandlung durch die Gesetzesreform insgesamt (die manche Unternehmen mehr begünstigen könnte als andere) einen weiteren Umstand darstellt, der bei der Beurteilung des Vorliegens oder Fehlens einer ungerechtfertigten Bereicherung und damit bei der Entscheidung, ob die Ambi erstattet werden muss, zu berücksichtigen ist.

78. Nach dem Urteil Weber‘s Wine World ist eine Beurteilung des Vorliegens und des Umfangs einer ungerechtfertigten Bereicherung, die der Abgabenpflichtige bei der Erstattung einer rechtswidrig erhobenen Abgabe erlangen würde, durch das nationale Gericht erst „nach einer wirtschaftlichen Untersuchung“ möglich, „bei der alle maßgeblichen Umstände berücksichtigt werden“ [40].

79. Bis jetzt hat die Rechtsprechung als Ergebnis dieser wirtschaftlichen Untersuchung den Nachweis verlangt, dass der Abgabenpflichtige, bei sehr elastischer Nachfrage, keinen Absatzrückgang als Folge der Abwälzung der rechtswidrigen Abgabe und der entsprechenden Erhöhung seiner Preise zu verzeichnen hatte.

80. Im vorliegenden Fall wird sich diese wirtschaftliche Analyse jedoch auf jenen anderen, ebenfalls wichtigen Faktor zu beziehen haben, auf den das Østre Landsret in der dritten und der vierten Vorlagefrage hinweist.

39 — Urteile Bianco und Girard, Randnr. 17, Comateb, Randnr. 25, und San Giorgio, Randnr. 14.

40 — Randnr. 100.

81. Diese beiden Fragen des Østre Landsret gehen nämlich von der grundlegenden Annahme aus, dass die Ambi Importunternehmen verhältnismäßig stärker belastet habe als Unternehmen, die im Wesentlichen inländische Produkte gekauft hätten, während die aufgehobenen Arbeitgeberabgaben „die beiden Unternehmen im Verhältnis in gleichem Umfang und ungeachtet der Zusammensetzung der Einkäufe des Unternehmens“ belastet hätten.

82. Zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens und der Kommission bestehen jedoch erhebliche Auffassungsunterschiede in Bezug auf die Tragweite der vom Landsret gestellten Fragen sowie auf den Sachverhalt, auf dem diese beruhen.

83. Die Klägerinnen sehen es als erwiesen an, dass Unternehmen, die überwiegend Importware gekauft hätten, dem Fiskus viel höhere Beträge an Ambi bezahlt hätten als Unternehmen, die sich großteils mit inländischen Produkten eingedeckt hätten. Der Unterschied sei darauf zurückzuführen, dass die Ambi im Gegensatz zur Mehrwertsteuer bei innergemeinschaftlichen Umsätzen nicht bei der Einfuhr, sondern beim ersten Verkauf der eingeführten Waren in Dänemark erhoben worden sei und dass der Importeur daher, im Gegensatz zum inländischen Hersteller, den Wert der eingeführten Waren nicht von der Bemessungsgrundlage der Ambi habe abziehen können.

84. Die dänische Regierung bestreitet hingegen entschieden, dass die Ambi dänische Erzeugnisse anders als eingeführte belastet habe; es sei nicht die Ambi, sondern „die Aufhebung von Arbeitgeberabgaben — deren Rechtmäßigkeit außer Zweifel steht — gewesen, die eine Senkung der Herstellungskosten in Dänemark bewirkte und daher in Dänemark hergestellte Waren begünstigte“.

85. Die Kommission, die sich in diesem Punkt der dänischen Regierung anschließt, hat in der mündlichen Verhandlung dargelegt, dass der Grund dafür, dass einige Unternehmen verhältnismäßig mehr Ambi als andere bezahlt hätten, darin bestehe, dass sich bei dänischen Erzeugnissen die Abgabenlast auf die einzelnen Glieder der Absatzkette verteilt habe, während bei Importware die gesamte Ambi beim ersten Verkauf in Dänemark erhoben worden sei. Dies bedeute nicht, dass eingeführte Waren stärker belastet worden seien als inländische, sondern nur, dass Importunternehmen höhere Beträge bezahlt hätten. Deshalb sei jedoch nicht anzunehmen, es liege ein „Diskriminierungsproblem“ vor, da die Regeln für die Erstattung der Abgabe für alle Unternehmen gleich seien, unabhängig davon, wie viel an Ambi sie rechtsgrundlos entrichtet hätten. Die Kommission konzentriert daher die Antwort auf die beiden letzten Fragen ausschließlich darauf, ob der Erstattungsmechanismus als solcher diskriminierend ist.

86. An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass anders als in dem — auch vom Østre Landsret stammenden — Vorabentscheidungsersuchen, das dem Urteil Dansk Denkavit und Poulsen Trading zugrunde lag, im vorliegenden Verfahren die Frage nach einem möglicherweise diskriminierenden Charakter der Ambi im Sinne von Art. 110 AEUV [41] nicht gestellt worden ist. In diesem Urteil ist allerdings nur festgestellt worden, dass eine Abgabe wie die Ambi wegen ihrer Ähnlichkeit zur Mehrwertsteuer gegen Art. 33 der Sechsten Richtlinie verstößt, es enthält jedoch keine Feststellung — weil eine solche nicht als erforderlich angesehen wurde — zu ihrem möglicherweise diskriminierenden (und daher gegen Art. 95 EG verstoßenden) Charakter, zu dem ebenfalls eine Frage gestellt worden war [42]. Außerdem hat die Kommission wegen dieser Abgabenreform mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen Dänemark eingeleitet, aber nur eines davon (jenes, das einen Verstoß gegen Art. 33 der Sechsten Richtlinie betraf) wurde beim Gerichtshof anhängig gemacht und endete mit dem entsprechenden Vertragsverletzungsurteil.

87. Mit dem vorliegenden neuen Vorabentscheidungsersuchen sorgt das dänische Gericht, ohne ausdrücklich die Frage eines diskriminierenden Charakters der Ambi aufzuwerfen, auf mittelbarem Weg nochmals dafür, dass die Ambi ins Visier des Gerichtshofs gerät, nämlich über die Regeln, die für die Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Beträge gelten.

88. In der mündlichen Verhandlung hat die dänische Regierung besonderen Nachdruck darauf gelegt, dass das Risiko bestehe, „eine Frage zu beantworten, die vom Landsret nicht gestellt worden ist“, womit sie wahrscheinlich darauf hinweisen wollte, dass es unzweckmäßig sei, die Frage nach dem diskriminierenden Charakter der Abgabe erneut aufzuwerfen.

41 — Ex-Artikel 95 EG, später 90 EG. Nach der Rechtsprechung steht diese Bestimmung einer steuerlichen Regelung entgegen, die eine eingeführte Ware unmittelbar oder mittelbar gegenüber einer inländischen Ware benachteiligt, sei es, weil sie nur die eingeführte Ware belastet, sei es, weil sie diese stärker belastet oder die Bedingungen für ihre Entrichtung oder Bemessung ungünstiger sind; Urteile vom 16. Juni 1966, Lütticke (57/65, Slg. 1966, 258), vom 22. Juni 1976, Bobie Getränkevertrieb (127/75, Slg. 1976, 1079), vom 8. Januar 1980, Kommission/Italien (21/79, Slg. 1980, 1), vom 27. Februar 1980, Kommission/Irland (55/79, Slg. 1980, 481), vom 12. Juli 1983, Kommission/Vereinigtes Königreich (170/78, Slg. 1983, 2265), vom 3. Juli 1985, Kommission/Italien (277/83, Slg. 1985, 2049), vom 17. Juli 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Slg. 1997, I-4085), vom 2. April 1998, Outokumpu (C-213/96, Slg. 1998, I-1777), vom 17. Juni 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Slg. 1998, I-3775), vom 27. Februar 2002, Kommission/Frankreich (C-302/00, Slg. 2002, I-2055), vom 19. September 2002, Tulliasiamies und Siilin (C-101/00, Slg. 2002, I-7487, Randnr. 54), vom 5. Oktober 2006, Németh (C-290/05 und C-333/05, Slg. 2006, I-10115), und vom 18. Januar 2007, Brzeziński (C-313/05, Slg. 2007, I-513). Der Gerichtshof hat insbesondere entschieden, dass gegen diese Bestimmung verstoßen werde, „wenn die auf das eingeführte Erzeugnis erhobene Abgabe und die Belastung, die das gleichartige inländische Erzeugnis zu tragen hat, in verschiedener Weise und nach verschiedenen Bestimmungen berechnet werden, mit dem Ergebnis, dass das eingeführte Erzeugnis — sei es auch nur in bestimmten Fällen — höher belastet wird“; Urteile vom 17. Februar 1976, Rewe (45/75, Slg. 1976, 181, Randnr. 15), vom 27. Februar 1980, Kommission/Irland, Randnr. 8, vom 26. Juni 1991, Kommission/Belgien (C-153/89, Slg. 1991, I-3171, Randnr. 12), vom 26. Juni 1991, Kommission/Luxemburg (C-152/89, Slg. 1991, I-3141, Randnr. 20), vom 12. Mai 1992, Kommission/Griechenland (C-327/90, Slg. 1992, I-3033, Randnr. 12), und vom 23. Oktober 1997, Kommission/Griechenland (C-375/95, Slg. 1997, I-5981, Randnr. 20).

42 — Generalanwalt Tesauro sprach in seinen Schlussanträgen in dieser Rechtssache vom 30. Januar 1992 diesen Punkt zwar an, sah es jedoch als Aufgabe des nationalen Gerichts an, „konkret [zu] prüfen, ob die Regelung der streitigen Arbeitsmarktabgabe so ausgestaltet ist, dass sie in jedem Fall eine Diskriminierung der eingeführten Erzeugnisse ausschließt“. Er wies dazu darauf hin, dass nach der Rechtsprechung eine Steuerregelung nur dann als mit Art. 95 EG (Art. 110 AEUV) vereinbar angesehen werden könne, wenn nachgewiesen sei, dass durch ihre Ausgestaltung ausgeschlossen werde, dass eingeführte Erzeugnisse in irgendeiner Weise diskriminiert werden könnten. In Fällen, in denen die Einzelheiten der Durchführung nicht offensichtlich seien, müsse der Mitgliedstaat beweisen, dass sie keinesfalls diskriminierende Wirkung habe (Nr. 11 dieser Schlussanträge).

89. Meines Erachtens besteht die vom Østre Landsret aufgeworfene Frage nicht darin, ob die Gesetzesreform insgesamt diskriminierenden Charakter hatte, und auch nicht darin, wie von der Kommission vorgebracht, ob der Erstattungsmechanismus als solcher diskriminierend ist. Die einzige Frage, die das Østre Landsret letztlich stellt, ist die, ob die Auswirkungen der Gesetzesreform — die möglicherweise für Unternehmen, die nur in geringerem Umfang Waren einführten, günstiger waren als für Unternehmen, die ihre Waren überwiegend importierten — ein Faktor sind, der bei der Berechnung der Höhe der Ambi-Erstattung berücksichtigt werden muss, um eine ungerechtfertigte Bereicherung zu verhindern.

90. Diese Frage kann ohne Schwierigkeit bejaht werden. Wie bereits vorausgeschickt, war die ungerechtfertigte Bereicherung von Anfang an als Ausnahme von der staatlichen Pflicht ausgestaltet, die rechtsgrundlos entrichteten Beträge zu erstatten, und die Abwälzung der Steuer war ab 1980 der charakteristischste Fall einer ungerechtfertigten Bereicherung. Als Ausnahme muss sie jedoch eng ausgelegt werden. Wenn daher trotz der Abwälzung die Erhöhung der Preise zu einem Verlust an Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens führt, ist dies zu berücksichtigen und kann zum Ausschluss der Anwendung dieser Ausnahme führen, wenn nachgewiesen wird, dass die Abwälzung nach den Fallumständen nicht zu einer ungerechtfertigten Bereicherung geführt hat [43].

91. Im vorliegenden Fall berufen sich die Klägerinnen nicht auf einen Verlust an Wettbewerbsfähigkeit im dargelegten Sinne, sondern auf eine relative Verbesserung der Stellung ihrer Wettbewerberinnen, die eine Folge der diesen durch die Reform in verhältnismäßig geringerem Umfang auferlegten betrieblichen und steuerlichen Kosten gewesen sei. Der Gedankengang ist jedoch letztlich in beiden Fällen derselbe, und Gleiches muss daher für die Antwort gelten.

92. Ich konnte bereits darlegen, dass die Ausnahme vom Recht auf Erstattung im Fall der Abwälzung in dem Fall ihre Grenze findet, dass diese Abwälzung zu einem Verlust an Wettbewerbsfähigkeit des betroffenen Unternehmens führt, der es erlaubt, eine ungerechtfertigte Bereicherung im Fall der Erstattung zu verneinen. In gleicher Weise muss die Anwendung der Ausnahme wegen „Verrechnung" der rechtswidrigen Steuer ihre Grenze in dem Fall finden, dass die fragliche Gesetzesreform die Konkurrenzunternehmen verhältnismäßig stärker begünstigt und zu einem Verlust an Wettbewerbsfähigkeit des betroffenen Unternehmens führt, der es auch in diesem Fall erlaubt, eine ungerechtfertigte Bereicherung im Erstattungsfall ganz oder teilweise zu verneinen. In diesen Fällen lässt die Rechtsfigur der ungerechtfertigten Bereicherung, soweit erforderlich, das Recht auf Erstattung wieder aufleben, um diese mögliche Ungleichbehandlung auszugleichen.

43 — Urteile Comateb, Randnr. 31, und Just, Randnr. 26.

93. All diese abgestuften Rechtsfolgen hängen natürlich von einer unter diesem Gesichtspunkt anzustellenden Beurteilung der Auswirkungen der Gesetzesreform ab, die ausschließlich Sache des nationalen Gerichts ist.

97. Bemerkenswerterweise stützen sich sowohl die dänische Regierung als auch die Klägerinnen auf die erwähnte Randnr. 25 des Urteils Comateb, in der festgestellt wird, dass die Abwälzung „bei jedem Handelsgeschäft von mehreren Faktoren ab[hängt], die es von anderen Fallkonstellationen untersch[ei]den".

C — *Zur ersten Vorlagefrage*

94. Die vorgeschlagene Antwort auf die zweite Vorlagefrage macht im Grunde die Beantwortung der ersten Frage des Østre Landsret, die die Art der Beurteilung — einzeln oder insgesamt — einer möglichen Abwälzung der Ambi betrifft, überflüssig.

95. Ungeachtet dessen werde ich im Folgenden die erste Vorlagefrage analysieren, da, wie bereits erwähnt, nicht auszuschließen ist, dass es zu Erscheinungen einer „Abwälzung" im üblichen Wortsinne gekommen ist.

96. Das dänische Gericht fragt sich, ob es für die Annahme, dass eine Abwälzung stattgefunden hat, ausreicht, die Geschäfte des Steuerpflichtigen über einen Zeitraum von vier Jahren unter Einbeziehung einer großen Zahl von Waren insgesamt zu beurteilen, oder ob es erforderlich ist, jedes einzelne Geschäft individuell zu beurteilen.

98. Die dänische Regierung ist der Ansicht, dass dieser Hinweis auf den Kontext des einzelnen Handelsgeschäfts eine Gesamtbeurteilung der Abwälzung erlaube, wenn auch die Preise global festgesetzt worden seien. Hingegen verpflichtet nach Ansicht der Klägerinnen gerade dieser Hinweis [44] zu einer Untersuchung, wie sich der Preis bei jedem einzelnen Geschäft, jedem Kauf, verhalten habe, und eine Gesamtbeurteilung, die auf dem Gedanken beruhe, dass die Abwälzung der aufgehobenen Abgaben einfach durch die Abwälzung der Ambi ersetzt worden sei, sei unzulässig, da die aufgehobenen Arbeitgeberabgaben eingeführte und nicht eingeführte Produkte gleichermaßen betroffen hätten, während die Ambi Erstere verhältnismäßig stärker belastete habe.

99. Meines Erachtens ist der Hinweis im Urteil Comateb auf die Umstände jedes einzelnen Geschäfts eher als ein den Begriff der Abwälzung flexibilisierendes Merkmal und nicht als Bezugnahme auf eine strikt individuelle Beurteilung der Abwälzung, d. h.

44 — Neben einigen in der Rechtsprechung verwendeten Ausdrücken wie Abwälzung „auf den Käufer", „auf den Endverbraucher" usw.

von Ware zu Ware, von Verkauf zu Verkauf, aufzufassen.

100. Nun ist aber, wie bereits erwähnt, dieser flexible Ansatz in Bezug auf Abwälzungsvorgänge nicht absolut und hat gewisse Grenzen: insbesondere diejenigen, die aus dem Begriff „Abwälzung" selbst folgen.

101. Eine Beurteilung der Abwälzung, wie sie die dänischen Behörden nach dem Wortlaut der ersten Frage möglicherweise anstellen, die Angaben zu einem übermäßig langen Zeitraum (vier Jahre), zu „einer großen Anzahl von Waren" und sogar zu „ganz anderen Geschäften, die vor oder nach dem Verkauf der betreffenden Ware durchgeführt worden sind", einbezieht, überschreitet diese Begriffsgrenzen bei Weitem.

102. So weit die Definition der in Randnr. 25 des Urteils Comateb verwendeten Begriffe „Konstellation" und „Faktoren bei jedem Handelsgeschäft" auch sein mag, sind von ihr Sachverhalte wie die in der ersten Vorlagefrage erwähnten schwerlich gedeckt. Möglich wäre höchstens eine Beurteilung nach Warengruppen oder Geschäften, die in einem gewissen Zusammenhang stehen, sowie für kürzere Zeiträume; es kann jedoch unmöglich angenommen werden, dass die Preise für sämtliche Geschäfte eines Unternehmens global für einen Zeitraum von vier Jahren festgesetzt werden.

103. Durch eine Berufung auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung durch das nationale Gericht kann meines Erachtens das vorige Ergebnis nicht in Frage gestellt werden. Zu diesem Punkt ist darauf hinzuweisen, dass „[z]war … die Frage, ob eine Abgabe abgewälzt wurde, eine Sachverhaltsfrage [ist], die in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt" und es allein die entsprechenden Beweismittel zu beurteilen hat, doch „dürfen die Beweisvorschriften es nicht praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig machen, die Erstattung von … Abgaben zu erreichen", die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben wurden [45].

104. Eine Gesamtbeurteilung sehr unterschiedlicher, völlig verschiedene Waren betreffender Geschäfte über einen Zeitraum von vier Jahren könnte es dem Steuerpflichtigen, unabhängig von den Umständen des vorliegenden Falles, unmöglich machen, Beweise zur Entkräftung der Annahme beizubringen, die Abgabe sei abgewälzt worden.

45 — Urteil Michaïlidis, Randnr. 40.

VII — Ergebnis

105. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Østre Landsret wie folgt zu beantworten:

1. Das Unionsrecht steht der ausnahmsweisen Ablehnung der Erstattung einer rechtswidrigen Abgabe in Fällen, in denen diese Abgabe infolge der gleichzeitigen Abschaffung anderer, in gleicher Weise bezifferbarer gesetzlicher Belastungen als verrechnet gelten kann, so dass widrigenfalls ein Fall ungerechtfertigter Bereicherung vorläge, nicht entgegen. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu beurteilen, ob dies im Licht der von den nationalen Behörden vorgebrachten Umstände der Fall ist; diese tragen die Beweislast.

2. Eine festgestellte Ungleichbehandlung zulasten einer bestimmten Gruppe von Unternehmen stellt einen Umstand dar, der vom nationalen Gericht bei seiner Entscheidung über die Erstattung oder Nichterstattung der rechtswidrigen Abgabe zu berücksichtigen ist.

3. Das Urteil des Gerichtshofs vom 14. Januar 1997, Comateb u. a. (C-192/95 bis C-218/95, Slg. 1997, I-165), ist nicht dahin zu verstehen, dass eine Abwälzung über die Preise im Wege einer Abwälzung über die Preise anderer Waren im Rahmen ganz anderer Geschäfte geschehen kann, die vor oder nach dem Verkauf der betreffenden Ware durchgeführt worden sind, z. B. dergestalt, dass die Abwälzung über einen Zeitraum von vier Jahren unter Einbeziehung einer großen Anzahl von Warengruppen, zu denen sowohl eingeführte als auch nicht eingeführte Waren gehören, insgesamt beurteilt wird.