# SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT vom 24. März 2011 [1]

## I — Einführung

1. Ein Mitgliedstaat, der unter Verstoß gegen das Unionsrecht Steuern erhoben hat, ist grundsätzlich verpflichtet, sie dem Steuerpflichtigen zu erstatten. Das ist ständige Rechtsprechung. Nicht geklärt ist jedoch, ob nach dem Unionsrecht auch derjenige einen unmittelbaren Anspruch gegen den Staat haben kann, der die Steuer wirtschaftlich letztlich zu tragen hatte, weil sie vom Steuerpflichtigen z.B. über den Kaufpreis auf ihn abgewälzt wurde.

2. Das dänische Vestre Landsret ersucht den Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache um Klärung dieser Frage. Das Landsret hat über Klagen gegen das dänische Finanzministerium zu entscheiden, mit denen zwei Industrieunternehmen Erstattung der Steuer verlangen, die Dänemark bis November 2001 auf Schmier- und Hydrauliköle erhoben hat, obwohl das Unionsrecht eine Befreiung für nicht als Kraftstoff für Motoren oder zu Heizzwecken verwendete Mineralöle von der harmonisierten Verbrauchsteuer vorsah. Die Ölgesellschaften, bei denen diese Steuer erhoben wurde, hatten die Steuer über den Kaufpreis auf die Klägerinnen abgewälzt.

## II — Rechtlicher Rahmen

### A — *Unionsrecht*

#### 1. Die Verbrauchsteuerrichtlinie

3. Die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren [2] (im Folgenden: Verbrauchsteuerrichtlinie) regelt laut Art. 1 Abs. 1 die Verbrauchsteuern und die anderen indirekten Steuern, die unmittelbar

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — ABl. L 76, S. 1.

oder mittelbar auf den Verbrauch von Waren erhoben werden, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer und der von der Union festgelegten Abgaben. Nach Abs. 2 dieses Artikels werden die besonderen Vorschriften über die Sätze und die Struktur der Verbrauchsteuern auf steuerpflichtige Waren in besonderen Richtlinien niedergelegt.

4. Art. 3 Abs. 1 und 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Diese Richtlinie findet auf Gemeinschaftsebene Anwendung auf die folgenden in den einschlägigen Richtlinien definierten Waren:

— Mineralöle,

— Alkohol und alkoholische Getränke,

— Tabakwaren.

(2) Auf die in Absatz 1 genannten Waren können andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung erhoben werden, sofern diese Steuern die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten."

2. Die Mineralölsteuerrichtlinie

5. Die Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle [3] (im Folgenden: Mineralölsteuerrichtlinie) sieht in ihrem Art. 1 Abs. 1 vor, dass die Mitgliedstaaten nach Maßgabe dieser Richtlinie eine harmonisierte Verbrauchsteuer auf Mineralöle erheben.

6. Art. 8 Abs. 1 Buchst. a und b Unterabs. 1 der Mineralölsteuerrichtlinie lautet:

„(1) Über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer:

a) nicht als Kraftstoff für Motoren oder zu Heizzwecken verwendete Mineralöle;

b) Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt."

3 — ABl. L 316, S. 12.

B — *Dänisches Recht*

7. In Dänemark wurde mit dem Gesetz Nr. 1029 vom 19. Dezember 1992 über die Energiesteuer auf Mineralölerzeugnisse u. a. (Mineralölsteuergesetz) eine Steuer auf Schmier- und Hydrauliköle eingeführt.

8. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 12 des Mineralölsteuergesetzes in der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung wurde auf Schmier- und Hydrauliköle (im Folgenden zusammen: Schmieröle) Verbrauchsteuer in Höhe von 178 Øre/l erhoben (im Folgenden: Schmierölsteuer).

9. Die Schmierölsteuer war von den Ölgesellschaften zu entrichten. Bei der Einführung der Steuer wurde in den Erläuterungen zum Gesetzesvorschlag u. a. ausgeführt:

„Die Steuer kann von den Ölgesellschaften wahrscheinlich abgewälzt werden. Ein großer Teil der nach dem Vorschlag mit Steuer belegten Öle wird von Industrie oder Gewerbe verwendet, wo die Abwälzungsmöglichkeiten unterschiedlich sind."

10. Weiter heißt es in den Erläuterungen, dass die Steuer „den Anreiz zur Einsparung von Öl erhöhen wird, was sich allgemein günstig auf die Umwelt auswirken wird".

11. In Reaktion auf das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Braathens [4] hat Dänemark die Schmierölsteuer durch das Gesetz Nr. 395 vom 6. Juni 2002 rückwirkend zum 1. Dezember 2001 aufgehoben. In jenem Urteil hatte der Gerichtshof im Zusammenhang mit einer in Schweden auf den Kraftstoffverbrauch im Inlandsflugverkehr erhobenen Umweltschutzabgabe ausgeführt, dass Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Mineralölsteuerrichtlinie jede praktische Wirksamkeit genommen würde, wenn den Mitgliedstaaten erlaubt würde, auf von der harmonisierten Verbrauchsteuer befreite Waren eine andere indirekte Abgabe zu erheben. Eine solche Abgabe könne daher nicht auf Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie gestützt werden.

12. Laut dem Vorabentscheidungsersuchen hatte der dänische Finanzminister im Rahmen der Behandlung des Gesetzesvorschlags gegenüber dem Finanzausschuss des Folketing [5] erklärt, er habe keine Zweifel, dass die Schmierölsteuer gemeinschaftswidrig sei.

13. Nach der Verabschiedung des Gesetzes gab die Zoll- und Abgabenverwaltung einen Runderlass mit Richtlinien für die Erstattung der unrechtmäßig erhobenen Steuer heraus (Runderlass Nr. 80 des Skatteministerium vom 15. Juli 2002 über die Erstattung von Schmierölsteuern u. a.). Zum Kreis der

4 — Urteil vom 10. Juni 1999 (C-346/97, Slg. 1999, I-3419).

5 — Dänisches Parlament.

Erstattungsberechtigten heißt es in Nr. 3.1 des Runderlasses:

„Erstattungsberechtigt auf der ersten Handelsstufe sind Unternehmen, die aufgrund der Aufhebung des Gesetzes als Erstattungsberechtigte anzusehen sind. Es handelt sich um Unternehmen, die Steuer entrichtet und nicht auf die folgende Handelsstufe abgewälzt haben.

Die Frage, ob andere berechtigt sind, ist nach allgemeinen haftungsrechtlichen Grundsätzen zu entscheiden."

**III — Sachverhalt und Vorlagefragen**

14. Danfoss A/S (im Folgenden: Danfoss) stellt u. a. Kühl-, Wärme- und Automatisierungssysteme für die Industrie her. Sowohl bei der Herstellung dieser Systeme als auch — um eine Überhitzung und Beschädigung von Dreh- und Schneidegeräten zu verhindern — in der Übertragungstechnik setzt sie Schmieröle ein.

15. Die verwendeten Schmieröle kaufte sie zwischen dem 1. Januar 1995 und dem 30. November 2001 bei verschiedenen dänischen Ölgesellschaften ein, die dafür gemäß dem Mineralölsteuergesetz Schmierölsteuer an den dänischen Staat zahlten.

16. Es ist unstreitig, dass die Ölgesellschaften auf Danfoss die Schmierölsteuer, die auf die von ihr gekauften Schmieröle entfiel, abgewälzt haben. Insgesamt handelt es sich um einen Betrag von 6 108 054 DKK.

17. Einen kleineren Teil der Schmieröle verkaufte Danfoss an die Sauer-Danfoss ApS (im Folgenden: Sauer-Danfoss) weiter, die diese Öle ebenfalls als Hilfsmittel im Produktionsprozess einsetzte.

18. Danfoss hat im Ausgangsverfahren erklärt, dass in dem Preis der an Sauer-Danfoss weiterverkauften Schmieröle Schmierölsteuer in Höhe von 1 686 096 DKK enthalten sei. Abgesehen von diesem Weiterverkauf an Sauer-Danfoss haben nach eigenen Angaben weder Danfoss noch Sauer-Danfoss die Schmierölsteuer auf nachfolgende Handelsstufen weitergereicht. Die dänische Regierung bestreitet das.

19. Die Ölgesellschaften verlangten keine Erstattung der Schmierölsteuer für die Schmieröle, die an Danfoss verkauft wurden.

20. Danfoss und Sauer-Danfoss dagegen machten gegenüber den Steuerbehörden einen Erstattungsanspruch in Höhe von 6 108 054 DKK bzw. 1 686 096 DKK geltend.

21. Der auf Sauer-Danfoss abgewälzte Betrag ist in dem von Danfoss geltend gemachten Betrag enthalten. Die beiden Unternehmen haben vereinbart, dass Danfoss, wenn sie den Gesamtbetrag erhalte, den Betrag von 1 686 096 DKK an Sauer-Danfoss zurückzahlen werde, die dann auf ihren Anspruch gegen das Ministerium verzichten würde. Die Forderung von Sauer-Danfoss gegen das Ministerium ist daher subsidiär gegenüber der Forderung von Danfoss.

22. Die Steuerbehörden lehnten eine Erstattung ab. Als Begründung führten sie an, dass kein Erstattungsanspruch bestehe, da die Unternehmen die Schmierölsteuer nicht unmittelbar an den Staat entrichtet hätten und der Anspruch daher nach den allgemeinen Haftungsvoraussetzungen des dänischen Rechts zu beurteilen sei. Diese Voraussetzungen seien jedoch nicht erfüllt.

23. Zur Haftungsgrundlage führten die Steuerbehörden aus, vor dem Urteil Braathens, das das Verhältnis zwischen der Verbrauchsteuerrichtlinie und der Mineralölsteuerrichtlinie geklärt habe, sei die Gemeinschaftswidrigkeit der Schmierölsteuer nicht so offenkundig gewesen, dass ihre Erhebung zu einer Haftung des Staates führen könnte. Was die Zeit nach diesem Urteil anbelange, so sei der Schaden, der einem dem Steuerpflichtigen nachgeordneten Glied der Handelskette entstanden sei, nicht als adäquat zu betrachten. Für den Staat sei nämlich nicht vorhersehbar gewesen, wo in der Handelskette der Schaden entstehen würde.

24. Danfoss und Sauer-Danfoss haben daraufhin am 15. März bzw. 4. Mai 2005 Klagen gegen das Skatteministerium beim Vestre Landsret eingereicht, mit denen sie Zahlung der streitigen Beträge verlangen. Das Vestre Landsret hat beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

„1. Hindert das Gemeinschaftsrecht einen Mitgliedstaat daran, eine Rückzahlungsforderung zurückzuweisen, die von einem Unternehmen erhoben wird, auf das eine richtlinienwidrige Verbrauchsteuer abgewälzt worden ist, wenn die Zurückweisung — unter Umständen wie im Ausgangsverfahren — mit der Begründung erfolgt, dass nicht dieses Unternehmen die Steuer an den Staat entrichtet hat?

2. Hindert das Gemeinschaftsrecht einen Mitgliedstaat daran, eine Schadensersatzforderung zurückzuweisen, die von einem Unternehmen erhoben wird, auf das eine richtlinienwidrige Verbrauchsteuer abgewälzt worden ist, wenn die Zurückweisung — unter Umständen wie im Ausgangsverfahren — mit der vom Mitgliedstaat hier angeführten Begründung erfolgt (nämlich dass das Unternehmen nicht der unmittelbar Geschädigte sei und dass zwischen einem möglichen Schaden und dem haftungsbegründenden Verhalten kein unmittelbarer Kausalzusammenhang bestehe)?“

25. Am Verfahren vor dem Gerichtshof haben sich Danfoss, Sauer-Danfoss, die dänische, die spanische, die italienische, die polnische und die schwedische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Europäische Kommission beteiligt, wobei die spanische und die polnische Regierung nur schriftliche und die schwedische Regierung nur mündliche Erklärungen abgegeben haben.

## IV — Würdigung

26. Vorab ist festzustellen, dass beide Vorlagefragen letztlich in die gleiche Richtung zielen: Haben Unternehmen in der Situation von Danfoss und Sauer-Danfoss kraft Unionsrechts einen unmittelbaren Zahlungsanspruch gegen den Staat in Höhe des Betrags, der der Schmierölsteuer entspricht, die der Staat unter Verstoß gegen das Unionsrecht bei den Ölgesellschaften erhoben hat und von diesen auf sie abgewälzt wurde? Die beiden Fragen unterscheiden sich jedoch hinsichtlich der Anspruchsgrundlage. Während es im Rahmen der ersten Frage um einen Erstattungsanspruch im Sinne einer Rückzahlung geht, betrifft die zweite Frage einen möglichen Anspruch auf Schadensersatz. Dementsprechend bedürfen die Fragen einer separaten Beantwortung.

### A — *Zur ersten Vorlagefrage*

27. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob in dem Fall, dass ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht eine Abgabe erhoben hat und der Abgabenpflichtige diese auf seinen Kunden abgewälzt hat, der Kunde diesen Betrag kraft Unionsrechts unmittelbar vom Staat erstattet verlangen kann.

28. Dass die Mitgliedstaaten Steuern und andere Abgaben, die sie unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben haben, grundsätzlich erstatten müssen, ist seit Langem gefestigte Rechtsprechung. [6]

29. Nach einer klassischen Formulierung des Gerichtshofs ist der Anspruch auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben hat, Folge und Ergänzung der Rechte,

6 — In diesem Sinne schon Urteile vom 27. Februar 1980, Just (68/79, Slg. 1980, 501, Randnrn. 25 bis 27), vom 27. März 1980, Denkavit italiana (61/79, Slg. 1980, 1205, Randnrn. 22 bis 27), und vom 9. November 1983, San Giorgio (199/82, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12), ausdrücklich dann u.a. Urteile vom 14. Januar 1997, Comateb u. a. (C-192/95 bis C-218/95, Slg. 1997, I-165, Randnr. 20), vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 84), vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 202), und vom 28. Januar 2010, Direct Parcel Distribution Belgium (C-264/08, Slg. 2010, I-731, Randnr. 45). Siehe aktuell zu diesem Thema, wenn auch zu anderen Aspekten, die Schlussanträge des Generalanwalts Cruz Villalón vom 7. Dezember 2010, Lady & Kid u. a. (C-398/09, Slg. 2011, I-7375), und die Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi vom 22. Dezember 2010, Accor (C-310/09, Slg. 2011, I-8117, Nrn. 53 ff.).

die den Einzelnen aus den unionsrechtlichen Vorschriften zustehen, die solche Abgaben verbieten. [7]

30. Ein Einzelner in diesem Sinne ist jedenfalls der betroffene Abgabenpflichtige selbst. Dieser hat nach ständiger Rechtsprechung kraft Unionsrechts grundsätzlich einen Anspruch gegen den Staat auf Erstattung der unionsrechtswidrig erhobenen Abgabe. [8]

31. Die Erstattungspflicht des Staates gegenüber dem Abgabenpflichtigen kennt nach der Rechtsprechung nur eine einzige, zudem eng auszulegende Ausnahme. So kann ein Mitgliedstaat dem Abgabenpflichtigen die Erstattung versagen, wenn er feststellt, dass die Abgabenlast in vollem Umfang auf einen Dritten abgewälzt wurde und — was zusätzlich zu prüfen ist — der Abgabenpflichtige durch die Erstattung ungerechtfertigt bereichert würde. [9]

32. Ob in einer solchen Abwälzungssituation der Erstattungsanspruch gegen den Staat statt dem Abgabenpflichtigen nun demjenigen zusteht, auf den die Abgabe abgewälzt wurde und der sie selbst nicht weiter hat abwälzen können (im Folgenden der Einfachheit halber: der Endabnehmer), ist bislang nicht geklärt. Der Rechtsprechung lassen sich jedoch verschiedene Hinweise entnehmen, die bei der Beantwortung dieser Frage weiterhelfen.

### 1. Das schutzwürdige Erstattungsinteresse des Endabnehmers

33. Im Urteil Comateb u. a. [10] hat der Gerichtshof zwar ausdrücklich die Möglichkeit angesprochen, dass der Endabnehmer die Erstattung der ohne Rechtsgrund gezahlten Abgabe, deren Last er getragen hat, unmittelbar von den nationalen Behörden fordern kann. Er hat sie jedoch als reine Hypothese erwähnt, bei deren Vorliegen sich die Frage der Erstattung an den Abgabenpflichtigen als solche nicht stelle. Dazu, ob und unter welchen Umständen ein solcher unmittelbarer Anspruch des Endabnehmers gegen den Staat nach nationalem oder Unionsrecht bestehen muss, hat sich der Gerichtshof nicht geäußert.

7 — Urteile San Giorgio (zitiert in Fn. 6, Randnr. 12), Comateb u. a. (zitiert in Fn. 6, Randnr. 20), Metallgesellschaft u. a. (zitiert in Fn. 6, Randnr. 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (zitiert in Fn. 6, Randnr. 202) und Direct Parcel Distribution Belgium (zitiert in Fn. 6, Randnr. 45).

8 — Siehe die in Fn. 6 zitierten Urteile, die alle den Fall betreffen, dass der Abgabenpflichtige selbst die Erstattung verlangt, sowie Urteile vom 29. Juni 1988, Deville (240/87, Slg. 1988, 3513, Randnr. 11), und vom 2. Oktober 2003, Weber's Wine World u. a. (C-147/01, Slg. 2003, I-11365, Randnrn. 93 bis 95).

9 — Urteile Just (zitiert in Fn. 6, Randnr. 26), vom 21. September 2000, Michaïlidis (C-441/98 und C-442/98, Slg. 2000, I-7145, Randnr. 33), und Weber's Wine World u. a. (zitiert in Fn. 8, Randnrn. 94 und 102). In seinen Schlussanträgen Lady & Kid u. a., zitiert in Fn. 6, weist Generalanwalt Cruz Villalón in Nrn. 34 und 44 völlig zu Recht darauf hin, dass sich der Gerichtshof hier eine Ausnahme nationalen Ursprungs zu eigen gemacht hat, und plädiert dafür, neben dem Fall der Abwälzung weitere Ausnahmen zuzulassen (Nrn. 35 ff.).

10 — Zitiert in Fn. 6, Randnr. 24.

34. Allerdings hat der Gerichtshof in demselben Urteil darauf hingewiesen, dass die Erstattung des Abgabenbetrags an den Abgabenpflichtigen, obwohl dieser sie auf seinen Kunden abgewälzt habe, einer Doppelzahlung an ihn gleichkäme, die als ungerechtfertigte Bereicherung beurteilt werden könnte, *ohne dass damit die Folgen der Rechtswidrigkeit der Abgabe für den Kunden des Abgabenpflichtigen beseitigt wären*. [11] Der Gerichtshof hat damit anerkannt, dass die unionsrechtswidrige Abgabe wirtschaftlich einen anderen als den Abgabenpflichtigen treffen kann und ein Bedürfnis besteht, den Abgabenbetrag dem Vermögen dieses anderen wieder zuzuführen.

35. Ein solches Bedürfnis folgt auch aus dem allgemeinen Charakter der indirekten Steuern. Diese werden nämlich auf Ausgaben oder Verbrauch erhoben, und es ist geradezu typisch für sie, dass die damit verbundene finanzielle Belastung auf den Endabnehmer abgewälzt werden kann und von diesem getragen wird. [12] So verhält es sich auch mit der hier streitigen dänischen Schmierölsteuer. In den Erläuterungen zu dem Gesetzesvorschlag über die Einführung dieser Steuer wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Steuer von den Ölgesellschaften wahrscheinlich abgewälzt werden kann. Der vom dänischen Staat erhoffte Anreiz zur Öleinsparung setzt auch denklogisch voraus, dass die Steuer abgewälzt und dadurch das Öl für denjenigen verteuert wird, der es verbraucht.

36. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach die Frage der Abwälzung oder Nichtabwälzung einer indirekten Abgabe in jedem Einzelfall eine Tatfrage ist, weil die tatsächliche vollständige oder teilweise Abwälzung bei jedem Handelsgeschäft von mehreren Faktoren abhänge [13], stellt diesen Wesenzug der indirekten Steuern nicht in Frage. Sie stellt lediglich klar, dass sich der Staat gegenüber dem Abgabenpflichtigen nicht auf eine Vermutung der Abwälzung stützen kann, um dem Erstattungsanspruch des Abgabenpflichtigen entgegenzuhalten, dass eine Erstattung zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führe.

37. Daher ist auch der Endabnehmer, auf den eine unionsrechtswidrig erhobene indirekte Abgabe wie die dänische Schmierölsteuer abgewälzt wurde, als Einzelner anzusehen, dem Rechte aus den unionsrechtlichen Vorschriften zustehen, die die Erhebung einer solchen Abgabe verbieten. Auch er muss eine

11 — Urteil Comateb u. a. (zitiert in Fn. 6, Randnr. 22, Hervorhebung nur hier).

12 — So auch Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen vom 17. März 2005, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Slg. 2006, I-9373, Nr. 35).

13 — Urteile vom 25. Februar 1988, Les Fils de Jules Bianco und Girard (331/85, 376/85 und 378/85, Slg. 1988, 1099, Randnrn. 17 und 20), Comateb u. a. (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 25 bis 27) und Weber's Wine World u. a. (zitiert in Fn. 8, Randnrn. 96 f.).

Erstattung der auf ihn abgewälzten Abgabe erhalten können.

40. Was den Anspruchsgegner des Endabnehmers anbelangt, könnten somit „Folge und Ergänzung“ der Rechte, die dem Endabnehmer aus dem Unionsrecht zustehen, durchaus andere sein als beim Abgabenpflichtigen.

2. Aus der Schutzbedürftigkeit zu ziehende Konsequenzen

41. Es ist daher weiter zu prüfen, ob sich der Rechtsprechung zum Erstattungsanspruch des Abgabenpflichtigen Anhaltspunkte dafür entnehmen lassen, dass ein solcher Anspruch unmittelbar gegen den Staat auch dem Endabnehmer zustehen kann. Dafür ist zunächst zu untersuchen, welchen genauen Inhalt die Rechtsprechung dem Erstattungsanspruch des Abgabenpflichtigen gegeben hat.

38. Es wäre jedoch voreilig, aus dem schutzbedürftigen Erstattungsinteresse des Endabnehmers, auf den eine unionsrechtswidrig erhobene Abgabe abgewälzt wurde, gleich darauf zu schließen, dass ihm kraft Unionsrechts ein Erstattungsanspruch unmittelbar gegen den Staat zustehen muss. Es ist nämlich zu berücksichtigen, dass anders als beim Abgabenpflichtigen, der sich denknotwendig nur an den Staat wenden kann, beim Endabnehmer statt des Staates auch der Abgabenpflichtige als Anspruchsgegner in Betracht kommt.

a) Der konkrete Inhalt des Erstattungsanspruchs des Abgabenpflichtigen

42. Nach der Rechtsprechung muss der Staat dem Abgabenpflichtigen zum einen die zu Unrecht erhobene Steuer erstatten, zum anderen aber auch Beträge, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an den Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind. [15]

39. So hat der Gerichtshof in Bezug auf den Abgabenpflichtigen festgestellt, dass dieser dann Anspruch auf Erstattung der Abgabe durch den Staat haben muss, wenn er dem Endabnehmer den auf diesen abgewälzten Betrag erstatten muss. [14] Ist dies der Fall, führt die Abwälzung nämlich nicht dazu, dass der Abgabenpflichtige durch eine Erstattung ungerechtfertigt bereichert würde.

14 — Urteil Comateb u. a. (zitiert in Fn. 6, Randnr. 24).

15 — Dazu zählt der Gerichtshof insbesondere den Vermögensnachteil, der dem Abgabenpflichtigen dadurch entstanden ist, dass eine unionsrechtlich an sich nicht zu beanstandende Abgabe zu früh erhoben wurde, die Unionsrechtswidrigkeit also allein in dieser vorzeitigen Fälligkeit besteht. In diesem Fall stellt die Zuerkennung von Zinsen die Erstattung des ohne Rechtsgrund Geleisteten dar. Siehe Urteile Metallgesellschaft u. a. (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 87 bis 89), Test Claimants in the FII Group Litigation (zitiert in Fn. 6, Randnr. 205) und vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnr. 112), sowie Beschluss vom 23. April 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Slg. 2008, I-2875, Randnr. 114).

i) Das Kriterium der zwangsläufigen Folge

43. Der Erstattungsanspruch umfasst jedoch keine Nachteile, die auf eigenen Entscheidungen des Abgabenpflichtigen beruhen und sich nicht zwangsläufig aus der unionsrechtswidrigen Handlung des Mitgliedstaats ergeben. [16] Dieses Kriterium der zwangsläufigen Folge ist in der Rechtsprechung noch etwas konturlos geblieben und fand, soweit ersichtlich, bislang nur in einem sehr spezifischen steuerrechtlichen Kontext Anwendung. [17] Es dient erkennbar der Abgrenzung dessen, was im Rahmen eines unionsrechtlich gewährten Erstattungsanspruchs verlangt werden kann, von dem, was „nur" im Rahmen eines ebenfalls auf das Unionsrecht gestützten Schadensersatzanspruchs verlangt werden kann, der strengeren Anforderungen unterliegt. [18]

ii) Erstattungsanspruch trotz Abwälzung

44. Der Schaden, der dem Abgabenpflichtigen dadurch entstanden ist, dass er die Abgabe über den Preis auf seine Kunden abgewälzt hat und die Preiserhöhung zu einem Absatzrückgang geführt hat, ist jedoch nach der Rechtsprechung vom Erstattungsanspruch zumindest mittelbar umfasst. Dies ergibt sich aus den Ausführungen des Gerichtshofs im Zusammenhang mit der bereits erwähnten Ausnahme von der Erstattungspflicht des Staates.

45. Danach kann ein Mitgliedstaat dem Abgabenpflichtigen die Erstattung versagen, wenn er feststellt, dass die Abgabenlast in vollem Umfang von jemand anderem getragen wurde und der Abgabenpflichtige durch die Erstattung ungerechtfertigt bereichert würde. [19] Zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabenpflichtigen kommt es nach der Rechtsprechung jedoch nicht, soweit dem Abgabenpflichtigen wegen Absatzrückgangs ein wirtschaftlicher Schaden entstanden ist. [20] Der Gerichtshof hat insoweit hervorgehoben, dass die Abwälzung einer Abgabe auf einen Dritten nicht unbedingt die wirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung beim Abgabenpflichtigen aufhebt. Allein schon die Abwälzung bedeute deshalb nicht, dass eine Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabenpflichtigen führen

16 — Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation (zitiert in Fn. 6, Randnr. 207) und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 15, Randnr. 113) sowie Beschluss Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (zitiert in Fn. 15, Randnr. 115).

17 — Danach können weder die Entlastungen oder anderen steuerlichen Vorteile, auf die eine gebietsansässige Gesellschaft verzichtet hat, um eine zu Unrecht erhobene Steuer in voller Höhe auf eine andere Steuerschuld anrechnen zu können, noch die Ausgaben, die den Gesellschaften dieser Unternehmensgruppe bei der Anpassung an die fraglichen innerstaatlichen Rechtsvorschriften entstanden sind, durch eine auf das Unionsrecht gestützte Erstattungsklage ausgeglichen werden (siehe die in Fn. 16 zitierte Rechtsprechung).

18 — Siehe dazu Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 207 bis 209).

19 — Urteile Just (zitiert in Fn. 6, Randnr. 26), Michaïlidis (zitiert in Fn. 9, Randnr. 33) und Weber's Wine World u. a. (zitiert in Fn. 8, Randnr. 94).

20 — Urteile Comateb u. a. (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 29 ff.), Michaïlidis (zitiert in Fn. 9, Randnr. 34 f.) und Weber's Wine World u. a. (zitiert in Fn. 8, Randnrn. 95 und 98 f.).

würde und der Erstattungsanspruch daher zu verneinen wäre. [21]

iii) Schlussfolgerungen für einen etwaigen Erstattungsanspruch des Endabnehmers

46. Um aus den dargestellten Wesenszügen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs des Abgabenpflichtigen Schlussfolgerungen für die Frage ziehen zu können, ob ein solcher Anspruch grundsätzlich auch dem Endabnehmer zustehen kann, sind sie zunächst kritisch zu würdigen.

47. Insoweit ist festzustellen, dass die Bejahung des Erstattungsanspruchs trotz Abwälzung mit dem „Kriterium der zwangsläufigen Folge“ [22] nur vereinbar ist, wenn man den durch Absatzrückgang verursachten Schaden trotz der dazwischen liegenden unternehmerischen Entscheidung, die Abgabe abzuwälzen, als zwangsläufige Folge der Abgabenerhebung durch den Staat ansehen würde. Das erscheint durchaus fraglich.

48. Auch stößt sich eine solche Sichtweise an der Rechtsprechung, wonach die Frage der Abwälzung oder Nichtabwälzung einer indirekten Abgabe in jedem Einzelfall eine Tatfrage ist, weil die tatsächliche vollständige oder teilweise Abwälzung bei jedem Handelsgeschäft von mehreren Faktoren abhänge. [23]

49. Es drängt sich daher die Frage auf, ob der Erstattungsanspruch tatsächlich die angemessene Anspruchsgrundlage ist, um einen solchen Schaden zu regulieren. Näherliegend erscheint, den Ersatz solcher Schäden haftungsrechtlich zu regeln, d. h. nach den Regeln, die der Gerichtshof aufgestellt hat für die Haftung der Mitgliedstaaten für Schäden, die Einzelnen durch Verstöße gegen das Unionsrecht entstanden sind.

50. Die Schadensregulierung über den Erstattungsanspruch hat schließlich auch Auswirkungen auf die Frage, wie beim Endabnehmer die wirtschaftlichen Folgen der unionsrechtswidrigen Abgabenerhebung beseitigt werden können.

51. Hat nämlich der Abgabenpflichtige trotz Abwälzung der unionsrechtswidrig erhobenen Abgabe Anspruch auf ihre Erstattung, weil ihm wegen Absatzrückgangs ein

21 — Siehe Urteil Weber’s Wine World u. a. (zitiert in Fn. 8, Randnrn. 101 f.).

22 — Siehe dazu oben, Nr. 43.

23 — Urteile Les Fils de Jules Bianco und Girard (zitiert in Fn. 13, Randnrn. 17 und 20), Comateb u. a. (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 25 bis 27) und Weber’s Wine World u. a. (zitiert in Fn. 8, Randnrn. 96 f.).

wirtschaftlicher Schaden — für Zwecke dieses Beispiels in gleicher Höhe — entstanden ist, so wäre dieser Anspruch mit der Erstattung seitens des Staates erfüllt und somit im Grunde erschöpft. In einer solchen Situation könnte sich der Endabnehmer mit seinem eigenen Erstattungsbegehren nicht mehr erfolgreich an den Abgabenpflichtigen wenden. Denn was dieser vom Staat erhalten hat, soll tatsächlich seinen eigenen Schaden ausgleichen und bei ihm verbleiben. Der Abgabenpflichtige könnte dem Endabnehmer auch keinen Anspruch abtreten, wollte man ihm nicht einen neuen zusätzlichen Erstattungsanspruch einräumen, der dann tatsächlich die Abgabe selbst ersetzen soll. Der natürliche Adressat für den Endabnehmer wäre in einem solchen Fall vielmehr der Staat selbst.

52. Insgesamt zeigt sich, dass die bisherige Rechtsprechung zum Inhalt des Erstattungsanspruchs des Abgabenpflichtigen Anhaltspunkte sowohl dafür als auch dagegen enthält, dass ein solcher unmittelbarer Erstattungsanspruch auch dem Endabnehmer zustehen kann.

53. Hält man daran fest, dass der Abgabenpflichtige über den Erstattungsanspruch auch aus einem Absatzrückgang herrührende Schäden ersetzt erhalten kann, können sich nämlich Situationen wie die soeben dargestellte ergeben, in denen für den Endabnehmer nur noch der Staat als Anspruchsgegner in Betracht kommt. Zudem müsste man dann konsequenterweise auch in Bezug auf die Vermögensminderung beim Endabnehmer das Kriterium der zwangsläufigen Folge bejahen. Ist der genannte Schaden des Abgabenpflichtigen nämlich trotz seiner eigenen Entscheidung, die Abgabe abzuwälzen, als zwangsläufige Folge der Abgabenerhebung durch den Staat anzusehen, so ist die mit der Abwälzung verbundene Vermögensminderung beim Endabnehmer nicht weniger zwangsläufig.

54. Wendet man dagegen das Kriterium der zwangsläufigen Folge seinem Sinngehalt entsprechend an, ist festzustellen, dass es in Bezug auf den Endabnehmer nicht erfüllt wäre. Denn die Abwälzung ist kein Automatismus, sondern beruht letztlich auf einer unternehmerischen Entscheidung des Abgabenpflichtigen. Bei diesem engen Verständnis spräche die Natur des Erstattungsanspruchs, der dem Abgabenpflichtigen zustehen kann, dagegen, dass ein solcher Anspruch in gleicher Weise dem Endabnehmer zustehen kann.

55. Diese gegenläufigen Anhaltspunkte führen zu der Erkenntnis, dass der bisherigen Rechtsprechung zum Inhalt des Erstattungsanspruchs des Abgabenpflichtigen keine entscheidenden Kriterien dafür entnommen werden können, von wem der Endabnehmer

grundsätzlich Erstattung verlangen können muss. Weitere Hinweise liefert jedoch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität.

57. Zu diesen Voraussetzungen gehören in erster Linie die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung des gerichtlichen Verfahrens, d. h. die Verfahrensmodalitäten. [26] Aber auch die Festlegung materiellrechtlicher Voraussetzungen hat der Gerichtshof in diesem Rahmen zumindest teilweise den Mitgliedstaaten zugewiesen. [27]

b) Direktanspruch gegen den Staat aus Gründen der Äquivalenz und Effektivität

58. Die Frage, wer als Anspruchsgegner in Betracht kommt, ist eine materiellrechtliche Frage. Für den Abgabenpflichtigen beantwortet sie das Unionsrecht selbst: Anspruchsgegner ist der Staat. Im Rahmen dieses Zweierverhältnisses kommt auch niemand sonst in Betracht. Was nun den Endabnehmer anbelangt, so geben die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität, die, wie festgestellt wurde, auch für materiellrechtliche Fragen gelten, eine Teilantwort.

56. Nach ständiger Rechtsprechung ist es mangels einer unionsrechtlichen Regelung über die Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben Sache der Mitgliedstaaten, in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine solche Erstattung verlangt werden kann, wobei sie jedoch die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität beachten müssen. [24] Diese Voraussetzungen dürfen daher nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Klagen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. [25]

59. Sollte nämlich das dänische Recht, wie Danfoss und Sauer-Danfoss offenbar geltend machen, dem Endabnehmer, auf den eine

24 — Urteile vom 6. Oktober 2005, MyTravel (C-291/03, Slg. 2005, I-8477, Randnr. 17), und vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Slg. 2007, I-2425, Randnr. 37).

25 — Urteile Weber's Wine World u. a. (zitiert in Fn. 8, Randnr. 103), MyTravel (zitiert in Fn. 24, Randnr. 17), Reemtsma Cigarettenfabriken (zitiert in Fn. 24, Randnr. 37), und Direct Parcel Distribution Belgium (zitiert in Fn. 6, Randnr. 46).

26 — Urteile Just (zitiert in Fn. 6, Randnr. 25), Metallgesellschaft u. a. (zitiert in Fn. 6, Randnr. 85), Weber's Wine World u. a. (zitiert in Fn. 8, Randnr. 103), Test Claimants in the FII Group Litigation (zitiert in Fn. 6, Randnr. 203) und Direct Parcel Distribution Belgium (zitiert in Fn. 6, Randnr. 46).

27 — Urteile Denkavit italiana (zitiert in Fn. 6, Randnr. 22), San Giorgio (zitiert in Fn. 6, Randnr. 12) und Metallgesellschaft u. a. (zitiert in Fn. 6, Randnr. 86); vgl. zur außervertraglichen Haftung der Mitgliedstaaten wegen Verstoßes gegen das Unionsrecht auch Urteile vom 19. November 1991, Francovich u. a. (C-6/90 und C-9/90, Slg. 1991, I-5357, Randnrn 42 und 43), vom 10. Juli 1997, Palmisani (C-261/95, Slg. 1997, I-4025, Randnr. 27), vom 17. April 2007, AGM-COS.MET (C-470/03, Slg. 2007, I-2749, Randnr. 86), und vom 24. März 2009, Danske Slagterier (C-445/06, Slg. 2009, I-2119, Randnr. 31).

unter Verstoß gegen das dänische Recht erhobene Abgabe abgewälzt wurde, einen Erstattungsanspruch unmittelbar gegen den Staat einräumen, so gebietet das Äquivalenzprinzip, das ein solcher Anspruch auch bei unionsrechtswidrig erhobenen Abgaben eingeräumt wird.

60. Sollte ferner die Erstattung bei Verweisung des Endabnehmers an den Abgabenpflichtigen unmöglich oder übermäßig erschwert sein, so kann das Effektivitätsprinzip gebieten, dass sich der Endabnehmer unmittelbar an den Staat wenden darf. Dies hat der Gerichtshof im Urteil Reemtsma für den Fall erwogen, dass ein Dienstleister seinem Kunden irrtümlich Mehrwertsteuer berechnet, diese an den Staat abführt und anschließend zahlungsunfähig wird. [28] Liegt der Fehler nicht beim Dienstleister oder Verkäufer, sondern beim Staat selbst, muss dies erst recht gelten. Im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Abgabenpflichtigen kann somit das Effektivitätsprinzip gebieten, dass der Endabnehmer direkt vom Staat Erstattung verlangen kann.

61. Das Effektivitätsprinzip verlangt insoweit auch, dass dieser Anspruch seiner Art nach tatsächlich ein Erstattungsanspruch ist. Dem Endabnehmer würde die Ausübung seiner Rechte nämlich übermäßig erschwert, wenn er z. B. die strengeren Voraussetzungen erfüllen müsste, die nach der Rechtsprechung für auf das Unionsrecht gestützte Schadensersatzansprüche gelten. [29] Es ist auch gar nicht einzusehen, warum sich der Staat in einem solchen Fall hinter diesen strengeren Anspruchsvoraussetzungen verstecken können soll. Schließlich ist er weiterhin um den unionsrechtswidrig erhobenen Abgabenbetrag bereichert, und es geht allein darum, diesen Betrag demjenigen zu erstatten, der ihn wirtschaftlich letztlich getragen hat.

62. Räumt das nationale Recht dem mit der Abgabe wirtschaftlich belasteten Endabnehmer weder gegen den Staat noch gegen den Abgabenpflichtigen einen Erstattungsanspruch ein, so folgt aus dem Effektivitätsprinzip immerhin, dass zumindest einer dieser beiden Erstattungsansprüche geschaffen werden muss. Das Effektivitätsprinzip verpflichtet die Mitgliedstaaten nämlich, die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorzusehen, die es dem Endabnehmer ermöglichen, die unionsrechtswidrig erhobene Abgabe erstattet zu bekommen. [30] Auch hier gilt, dass es dem durch das Unionsrecht gebotenen Schutzstandard nicht gerecht würde,

28 — Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken (zitiert in Fn. 24, Randnr. 41).

29 — Siehe dazu Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 207 bis 209.

30 — In diesem Sinne Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken (zitiert in Fn. 24, Randnr. 41); vgl. auch Art. 19 Abs. 1 Unterabs. 2 EUV.

den Endabnehmer auf etwaige Schadensersatzansprüche gegen den Staat zu verweisen.

63. Als Zwischenergebnis lässt sich somit festhalten, dass die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität einen unmittelbaren Erstattungsanspruch des Endabnehmers gegen den Staat begründen können.

c) Keine weiter gehenden Vorgaben des Unionsrechts

64. Soweit sich nicht aus den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität ein Direktanspruch des Endabnehmers gegen den Staat ergibt, sollte es bei der allgemeinen Regel bleiben, dass es mangels einer unionsrechtlichen Regelung über die Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben Sache der Mitgliedstaaten ist, in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine solche Erstattung verlangt werden kann. [31]

65. Der Gerichtshof hat im Urteil Denkavit italiana [32] ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Schutz der Rechte, die sich aus der unmittelbaren Wirkung des Verbots, bestimmte Abgaben zu erheben, für den Einzelnen ergeben, nicht unbedingt eine einheitliche, allen Mitgliedstaaten gemeinsame Regelung der formellen und materiellen Voraussetzungen verlangt, von denen die Erstattung dieser Abgaben abhängig ist. Dies dürfte auch und erst recht gelten, wenn es um einen möglichen Anspruchsberechtigten „der zweiten Reihe“ geht, auf den eine unionsrechtswidrig erhobene Abgabe vom Abgabenpflichtigen abgewälzt wurde.

66. Es ist nämlich zu berücksichtigen, dass — wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat — die Erstattung zu Unrecht gezahlter Abgaben in den einzelnen Mitgliedstaaten und sogar innerhalb desselben Mitgliedstaats je nach der Art der Abgaben unterschiedlich geregelt ist. Während die Erstattungsansprüche in einigen Fällen verwaltungsrechtlicher Natur sind, sind sie in anderen zivilrechtlicher Natur und folgen insbesondere den Regeln über die Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung. [33] Würde man abgesehen von den Fällen, in denen der Grundsatz der Effektivität dies gebietet [34], diese zum Teil komplexen Regeln außer Acht lassen und

31 — Siehe die in Fn. 24 zitierte Rechtsprechung.

32 — Zitiert in Fn. 6, Randnr. 22.

33 — Vgl. Urteile Just (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 23 f.), vom 17. November 1998, Aprile (C-228/96, Slg. 1998, I-7141, Randnr. 17), und vom 17. Juni 2004, Recheio — Cash & Carry (C-30/02, Slg. 2004, I-6051, Randnr. 16).

34 — Der Grundsatz der Äquivalenz hingegen würde nicht zu einer Durchbrechung der nationalen Regelung, sondern gerade zu deren Anwendung auf Fälle unionsrechtswidrig erhobener Abgaben führen.

dem Endabnehmer unionsrechtlich einen allgemeinen Erstattungsanspruch unmittelbar gegen den Staat einräumen wollen, ohne dass der Unionsgesetzgeber den rechtlichen Rahmen eines solchen Anspruchs näher ausgestalten konnte, würden möglicherweise mehr Probleme geschaffen als gelöst. Denkbar ist auch, dass es — gerade bei kleinen, das tägliche Leben betreffenden Abgaben — für den Endabnehmer wesentlich attraktiver ist, wenn er sich an seinen Vertragspartner halten kann, statt sich an den Staat wenden zu müssen.

67. Es sollte daher Sache des innerstaatlichen Rechts und gegebenenfalls der nationalen Gerichte sein, zu bestimmen, ob derjenige, auf den eine von einem Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene nationale Abgabe vom Abgabenpflichtigen abgewälzt wurde, Erstattung des Abgabenbetrags direkt vom Staat oder grundsätzlich nur vom Abgabenpflichtigen verlangen kann oder insoweit wählen kann, wobei jedoch die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität zu beachten sind.

68. Dieses Ergebnis entspricht im Übrigen der Lösung, die der Gerichtshof im Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken [35] für den Fall gefunden hat, dass ein Dienstleister seinem Kunden irrtümlich Mehrwertsteuer berechnet und an den Staat abgeführt hat. Auch wenn es für die Frage der Verantwortlichkeit des Staates einen Unterschied macht, ob ein Unternehmen seinem Kunden irrtümlich eine nicht geschuldete Steuer in Rechnung stellt oder der Staat selbst unter Verstoß gegen das Unionsrecht eine Abgabe erhoben hat, die weiter abgewälzt wurde, besteht keine Notwendigkeit, den Erstattungsanspruch der wirtschaftlich Betroffenen unterschiedlich zu regeln. In beiden Fällen muss lediglich sichergestellt sein, dass der Betroffene die vom Staat rechtsgrundlos vereinnahmten Beträge erstattet bekommen kann, sei es auf direktem oder auf indirektem Weg.

69. Im Ausgangsverfahren könnte, was letztlich das vorlegende Gericht zu prüfen hat, jedoch das Effektivitätsprinzip gebieten, dass ein unmittelbarer Erstattungsanspruch gegen den Staat in Betracht zu ziehen ist. Zur Rechtslage in Dänemark hat die dänische Regierung nämlich ausgeführt, dass dem Endabnehmer kein unmittelbarer Erstattungsanspruch gegen den Staat zustehe. Danfoss und Sauer-Danfoss dagegen haben geltend gemacht, dass der Endabnehmer nach dänischem Recht auch vom Abgabenpflichtigen keine Erstattung verlangen könne. Die dänische Regierung hat insoweit in der mündlichen Verhandlung auf Nachfrage bestätigt, dass das Bestehen eines solchen Anspruchs nach dänischem Recht unklar sei. Sollte der Endabnehmer nach dänischem Recht tatsächlich weder direkt noch indirekt Erstattung des Abgabenbetrags verlangen können, würde es den Klägerinnen des Ausgangsverfahren die Ausübung ihrer Rechte übermäßig

35 — Zitiert in Fn. 24, Randnrn. 37 ff.

erschweren, wenn sie auf eine rechtlich erst noch zu eröffnende und derzeit fragliche Möglichkeit, von den Ölgesellschaften Erstattung zu erlangen, verwiesen würden und ihre Klagen gegen das Skatteministeriet aus diesem Grund abgewiesen würden.

3. Ergebnis

70. Auf die erste Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass es Sache des innerstaatlichen Rechts und gegebenenfalls der nationalen Gerichte ist, zu bestimmen, ob derjenige, auf den eine von einem Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene nationale Abgabe vom Abgabenpflichtigen abgewälzt wurde, Erstattung des Abgabenbetrags direkt vom Staat oder grundsätzlich nur vom Abgabenpflichtigen verlangen kann oder insoweit wählen kann, wobei jedoch die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität zu beachten sind.

B — *Zur zweiten Vorlagefrage*

71. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob in dem Fall, dass ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht eine Verbrauchsteuer erhoben hat und der Abgabenpflichtige diese auf seinen Kunden abgewälzt hat, ein Schadensersatzanspruch dieses Kunden gegen den Staat mit der Begründung abgelehnt werden darf, dass ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen der Abgabenerhebung und dem Schaden des Kunden von vornherein ausscheide.

72. Nach ständiger Rechtsprechung haften die Mitgliedstaaten grundsätzlich für Schäden, die dem Einzelnen durch dem Staat zuzurechnende Verstöße gegen das Unionsrecht entstehen. [36]

73. Der Entschädigungsanspruch ist an drei Voraussetzungen geknüpft: Die unionsrechtliche Norm, gegen die verstoßen worden ist, bezweckt die Verleihung von Rechten an die Geschädigten, der Verstoß gegen diese Norm ist hinreichend qualifiziert, und zwischen diesem Verstoß und dem den Geschädigten entstandenen Schaden besteht ein unmittelbarer

36 — Urteile Francovich u. a. (zitiert in Fn. 27, Randnr. 35), vom 5. März 1996, Brasserie du pêcheur und Factortame (C-46/93 und C-48/93, Slg. 1996, I-1029, Randnr. 31), Danske Slagterier (zitiert in Fn. 27, Randnr. 27), vom 26. Januar 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Slg. 2010, I-635, Randnr. 29), vom 25. November 2010, Fuß (C-429/09, Slg. 2010, I-12167, Randnr. 45), und vom 9. Dezember 2010, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie u. a. (C-568/08, Slg. 2010, I-12655, Randnr. 87).

Kausalzusammenhang.[37] Die Vorlagefrage betrifft diese dritte Voraussetzung.

74. Es ist zwar grundsätzlich Sache der nationalen Gerichte, festzustellen, ob tatsächlich ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen dem Verstoß des Staates gegen das Unionsrecht und dem Schaden besteht, der dem Einzelnen entstanden ist.[38] Zum einen aber kann der Gerichtshof, um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, alle Hinweise geben, die er für erforderlich hält[39], zum anderen geht es hier weniger um eine Tatsachen- als um eine Rechtsfrage. Es gilt nämlich zu klären, ob die Voraussetzung des unmittelbaren Kausalzusammenhangs so eng zu verstehen ist, dass, wie insbesondere die dänische Regierung geltend macht, sie nur im Verhältnis zum Abgabenpflichtigen erfüllt sein kann, nicht aber im Verhältnis zu demjenigen, auf den die unionsrechtswidrig erhobene Verbrauchsteuer durch den Abgabenpflichtigen abgewälzt wurde.

75. Zunächst ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall die *Kausalität* als solche außer Frage steht. Wäre die Verbrauchsteuer nicht erhoben worden, wäre den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens der geltend gemachte Schaden, der in dem von den Ölgesellschaften auf sie abgewälzten Abgabenbetrag besteht, nicht entstanden.

76. Was die *Unmittelbarkeit* der Kausalität anbelangt, so ist sie nicht in einem absoluten Sinne zu verstehen, vielmehr genügt nach der Rechtsprechung eine „hinreichende Unmittelbarkeit“.[40] Diese Präzisierung hat der Gerichtshof unter Verweis auf seine Rechtsprechung zur außervertraglichen Haftung der Union vorgenommen[41], für die im Wesentlichen die gleichen drei Voraussetzungen wie für die Haftung der Mitgliedstaaten für Verstöße gegen das Unionsrecht gelten.[42] Dieser Rechtsprechung lässt sich auch entnehmen, dass das Kriterium der „hinreichenden Unmittelbarkeit“ insbesondere sicherstellen soll, dass nicht für jede auch noch so entfernte nachteilige Folge Entschädigung zu leisten ist.[43] Will man den Begriff der Unmittelbarkeit nicht durch das Voranstellen des Wortes „hinreichend“ überdehnen, könnte man daher auch schlicht von einem engen

37 — Urteile Brasserie du pêcheur und Factortame (zitiert in Fn. 36, Randnr. 51), Danske Slagterier (zitiert in Fn. 27, Randnr. 20) und Transportes Urbanos y Servicios Generales (zitiert in Fn. 36, Randnr. 30).

38 — Urteile Brasserie du pêcheur und Factortame (zitiert in Fn. 36, Randnr. 65), vom 15. Juni 1999, Rechberger u. a. (C-140/97, Slg. 1999, I-3499, Randnr. 72), AGM-COS.MET (zitiert in Fn. 27, Randnr. 83) und Fuß (zitiert in Fn. 36, Randnrn. 48 und 59).

39 — Urteile vom 18. Januar 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Slg. 2001, I-493, Randnr. 38), und vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, Slg. 2009, I-5295, Randnr. 43).

40 — Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation (zitiert in Fn. 6, Randnr. 218) und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 15, Randnr. 122).

41 — Urteil vom 4. Oktober 1979, Dumortier u. a./Rat (64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 und 45/79, Slg. 1979, 3091, Randnr. 21).

42 — Urteil Brasserie du pêcheur und Factortame (zitiert in Fn. 36, Randnr. 53).

43 — Urteil Dumortier u. a./Rat (zitiert in Fn. 41, Randnr. 21).

Kausalzusammenhang sprechen. Der Begriff des „unmittelbaren Kausalzusammenhangs“ ist in der Rechtsprechung jedoch so fest etabliert, dass ich im Rahmen der weiteren Ausführungen an ihm — in seinem weiten Verständnis — festhalten werde.

77. Die dänische Regierung macht unter Verweis auf die Haftungsgrundsätze des dänischen Rechts geltend, dass nur der „unmittelbar Geschädigte“ einen Entschädigungsanspruch haben könne, wozu derjenige, auf den eine zu Unrecht erhobene Abgabe abgewälzt worden sei, nicht zähle. Dessen Schaden hänge vielmehr von einer ganzen Reihe anderer Umstände ab, wie der Preispolitik des Abgabenpflichtigen sowie seiner eigenen Preispolitik, der konkreten Verwendung der besteuerten Erzeugnisse und der Wettbewerbssituation. Zudem sei der Kreis der wirtschaftlich letztlich Belasteten kaum vorhersehbar und unbestimmt.

78. Ein solches Kriterium des „unmittelbar Geschädigten“ findet im Unionsrecht jedoch keine Stütze. Im Gegenteil, nach ständiger Rechtsprechung reichen die oben in Nr. 73 genannten drei Voraussetzungen, darunter der „hinreichend unmittelbare Kausalzusammenhang“, aus, um einen unionsrechtlichen Entschädigungsanspruch des Einzelnen zu begründen. [44] Erst kürzlich hat der Gerichtshof ausdrücklich festgestellt, dass die Mitgliedstaaten keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen dürfen. [45]

79. Das von der dänischen Regierung angeführte Kriterium stellt letztlich eine zusätzliche Voraussetzung dar, wobei gleichzeitig ein strengerer Kausalitätsbegriff zugrunde gelegt wird. Es führt nämlich dazu, dass der im Unionsrecht verankerte Entschädigungsanspruch denjenigen, die die unionsrechtswidrig erhobene Abgabe wirtschaftlich zu tragen hatten und somit eindeutig einen Schaden erlitten haben, ohne Prüfung im Einzelfall systematisch vorenthalten wird. Die volle Wirksamkeit des Unionsrechts und der effektive Schutz der durch das Unionsrecht anerkannten Rechte, die dieser Entschädigungsanspruch sicherstellen soll [46], wären bei einer derart pauschalen Beschränkung des Kreises der möglichen Anspruchsberechtigten erheblich beeinträchtigt.

44 — Urteile Francovich u. a. (zitiert in Fn. 27, Randnr. 41), AGM-COS.MET (zitiert in Fn. 27, Randnr. 85) und Fuß (zitiert in Fn. 36, Randnr. 65).

45 — Urteil Fuß (zitiert in Fn. 36, Randnr. 66).

46 — In diesem Sinne Urteile Francovich u. a. (zitiert in Fn. 27, Randnr. 33), Brasserie du pêcheur und Factortame (zitiert in Fn. 36, Randnr. 52) und vom 30. September 2003, Köbler (C-224/01, Slg. 2003, I-10239, Randnr. 33).

80. Zudem ist festzustellen, dass der dem Endabnehmer entstandene Schaden keineswegs als entfernte Folge der Abgabenerhebung angesehen werden kann. Wie bereits im Rahmen der ersten Vorlagefrage ausgeführt, ist es für indirekte Abgaben geradezu typisch, dass sie wirtschaftlich nicht vom Abgabenpflichtigen getragen werden, sondern vom Endabnehmer, weshalb letztlich diesem ein Schaden entsteht. Im Grunde wird ein und derselbe Schaden über die Handelskette weitergereicht. Er bleibt seiner Höhe nach unverändert und damit für den Staat vorhersehbar und kalkulierbar. Allein dadurch, dass der Abgabenpflichtige davon hätte absehen können, die Abgabe über den Preis abzuwälzen, und der tatsächlich Geschädigte davon abgesehen hat, die Abgabe seinerseits weiter abzuwälzen, wird die Kausalität der Abgabenerhebung für den Schaden weder unterbrochen noch wird ihr automatisch ihre hinreichende Unmittelbarkeit im Sinne der Rechtsprechung genommen.

81. Der Umstand, dass der Kreis derjenigen, die Anspruch auf Entschädigung haben können, eventuell — jedenfalls zunächst — unbestimmt ist, stellt die Möglichkeit der unmittelbaren Kausalität nicht in Frage. Dass eine unbestimmte Zahl von Personen als Entschädigungsberechtigte in Frage kommt, kann den unionsrechtlichen Entschädigungsanspruch nämlich nicht ausschließen.[47] Im Übrigen mag der Kreis der tatsächlich Geschädigten im Voraus zwar noch weniger bekannt sein als der der Abgabenpflichtigen, er ist aber doch ebenso von Anfang an genau definierbar. Es handelt sich um diejenigen, auf die die Abgabe abgewälzt wird und die sie ihrerseits nicht weiter abwälzen können.

82. Auch ein Blick in einen anderen Bereich des unionsrechtlichen Haftungsrechts bestätigt, dass diesem die Beschränkung auf den „unmittelbar Geschädigten“ im Sinne des dänischen Rechts fremd ist. So hat der Gerichtshof im Urteil Manfredi[48] in Bezug auf das unionsrechtliche Kartellverbot festgestellt, dass jedermann Ersatz des ihm entstandenen Schadens verlangen kann, wenn zwischen Schaden und dem verbotenen Kartell ein ursächlicher Zusammenhang besteht.

83. Folglich darf in dem Fall, dass ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht eine Verbrauchsteuer erhoben hat und der Abgabenpflichtige diese auf seinen Kunden abgewälzt hat, ein Entschädigungsanspruch dieses Kunden gegen den Staat nicht mit der Begründung abgelehnt werden, dass ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen der Abgabenerhebung und dem Schaden des Kunden von vornherein ausscheide.

47 — In diesem Sinne Urteil Brasserie du pêcheur und Factortame (zitiert in Fn. 36, Randnr. 71).

48 — Urteil vom 13. Juli 2006, Manfredi u. a. (C-295/04 bis C-298/04, Slg. 2006, I-6619, Randnr. 61).

## V — Ergebnis

84. Ich schlage daher vor, die Vorlagefragen des Vestre Landsret wie folgt zu beantworten:

„1. Es ist Sache des innerstaatlichen Rechts und gegebenenfalls der nationalen Gerichte, zu bestimmen, ob derjenige, auf den eine von einem Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene nationale Abgabe vom Abgabenpflichtigen abgewälzt wurde, Erstattung des Abgabenbetrags direkt vom Staat oder grundsätzlich nur vom Abgabenpflichtigen verlangen kann oder insoweit wählen kann, wobei jedoch die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität zu beachten sind.

2. In dem Fall, dass ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht eine Verbrauchsteuer erhoben hat und der Abgabenpflichtige diese auf seinen Kunden abgewälzt hat, darf ein Entschädigungsanspruch dieses Kunden gegen den Staat nicht mit der Begründung abgelehnt werden, dass ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen der Abgabenerhebung und dem Schaden des Kunden von vornherein ausscheide."