URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

21. September 2000 *

In den verbundenen Rechtssachen C-441/98 und C-442/98

betreffend dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom Dioikitiko Protodikeio Saloniki (Griechenland) in den bei diesem anhängigen Rechtsstreitigkeiten

Kapniki Michaïlidis AE

gegen

Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA)

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 9 und 12 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 23 EG und 25 EG) und des Artikels

* Verfahrenssprache: Griechisch.

16 EG-Vertrag (aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) über Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zölle und über die Voraussetzungen für die Erstattung einer unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgabe

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten D. A. O. Edward sowie der Richter P. J. G. Kapteyn (Berichterstatter), P. Jann, H. Ragnemalm und M. Wathelet,

Generalanwalt: N. Fennelly
Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Kapniki Michaïlidis AE, vertreten durch die Rechtsanwälte P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis und E. Metaxaki, Athen,

— des Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), vertreten durch Rechtsanwalt M. Pavlidi-Vasileiadi, Saloniki,

— der griechischen Regierung, vertreten durch P. Mylonopoulos, beigeordneter Rechtsberater im Besonderen Juristischen Dienst des Ministeriums für auswärtige Angelegenheiten — Abteilung für Gemeinschaftsrecht —, und K. Paraskevopoulou-Grigoriou, Rechtsberaterin der Eingangsstufe im Juristischen Dienst des Staates, als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch M. Condou-Durande und R. Tricot, beide Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Kapniki Michaïlidis AE, vertreten durch die Rechtsanwälte P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis und E. Metaxaki, des Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), vertreten durch D. Anastasopoulos, beigeordneter Rechtsberater im Juristischen Dienst des Staates, als Bevollmächtigten, der griechischen Regierung, vertreten durch K. Paraskevopoulou-Grigoriou, und der Kommission, vertreten durch M. Condou-Durande und R. Tricot, in der Sitzung vom 3. Februar 2000,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 16. März 2000,

folgendes

Urteil

1 Das Dioikitiko Protodikeio Saloniki hat mit zwei Beschlüssen vom 29. Oktober 1998, beim Gerichtshof eingegangen am 4. Dezember 1998, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) zwei — in beiden bei ihm anhängigen Rechtssachen gleich lautende — Fragen nach der Auslegung der Artikel 9 und 12 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 23 EG und 25 EG) sowie des Artikels 16 EG-Vertrag (aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) über Abgaben

mit gleicher Wirkung wie Zölle und über die Voraussetzungen für die Erstattung einer unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgabe zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in zwei Rechtsstreitigkeiten zwischen der Kapniki Michaïlidis AE (im Folgenden: Klägerin) und dem Idryma Koinonikon Asfaliseon (Sozialversicherungsanstalt, Griechenland; im Folgenden: IKA) wegen der Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Abgaben, die die Klägerin und zwei Gesellschaften, deren Nachfolgerin sie ist, von 1990 bis 1995 auf Tabakausfuhren in andere Mitgliedstaaten und Drittländer entrichtet haben.

Nationales Recht

3 Artikel 6 des Gesetzes Nr. 2348/1953 über die Änderung, Ergänzung und Aufhebung von Vorschriften betreffend die Verarbeitung von Tabakblättern und die Zusammenlegung des Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Versicherungskasse der Tabakarbeiter; im Folgenden: TAK) mit dem IKA (FEK A', S. 75; im Folgenden: Gesetz von 1953) führt eine Abgabe auf Tabakerzeugnisse ein. In dieser Vorschrift heißt es:

„Zum Zweck

a) der weiteren Auszahlung der Renten an diejenigen, die schon Rentner des TAK sind, und an die gemäß diesem Gesetz noch Rentner werdenden Personen sowie im Fall von deren Tod an ihre Rechtsnachfolger im obigen Sinne und

b) der Auszahlung der Entschädigung an die eventuell nicht in das IKA eingegliederten und bis zum Inkrafttreten dieses Gesetzes nicht rentenberechtigten Beschäftigten des TAK

wird durch dieses Gesetz bei der Ethniki Trapeza tis Ellados kai Athinon (Nationalbank von Griechenland und Athen) ein besonderer Fonds unter der Bezeichnung ‚Sonderfonds für die Rentner des mit dem IKA zusammengelegten Tameio Asfaliseos Kapnergaton' eingerichtet.

Diesem Fonds fließen zu:

...

b) das Aufkommen aus dem gemäß Artikel 2 Absatz 4 Buchstabe b des Gesetzes Nr. 3466/28 einbehaltenen Betrag von der Tabakeinheitssteuer;

c) das Aufkommen aus der gemäß dem folgenden Artikel erhobenen Abgabe auf den Wert des ausgeführten Tabaks.

..."

4 Artikel 7 des Gesetzes von 1953 in der durch Artikel 2 des Nomothetiko Diatagma Nr. 2519/1953 (FEK A', S. 220) geänderten Fassung bestimmt:

„1. Es wird eine besondere Abgabe auf den Wert von aus dem Landesgebiet ausgeführtem Tabak

a) von 5 % für den Ertrag der Ernte 1952 und

b) von 3 % für den Ertrag der Ernten 1953 und 1954 erhoben ...

Die genannten Abgaben sind von den Exporteuren sofort nach der Ausfuhr zu entrichten und werden von der Staatlichen Zolldienststelle, über die die Ausfuhr abgewickelt wird, eingezogen und monatlich an den in Artikel 6 dieses Gesetzes genannten Sonderfonds abgeführt ..."

5 Der Anwendungsbereich von Artikel 7 des Gesetzes von 1953 wurde durch Artikel 9 Absatz 1 des Nomothetiko Diatagma Nr. 4104/1960 (FEK A', S. 147) auf Ernten nach 1954 ausgedehnt:

„1. Die durch Artikel 7 des Gesetzes Nr. 2348/1953 ... in der Fassung des Artikels 2 des Nomothetiko Diatagma Nr. 2519/1953 vorgeschriebene besondere Abgabe auf den Wert von aus Landesgebiet ausgeführtem Tabak aus den Ernten 1952, 1953 und 1954 wird auf den Wert des Ertrags der Ernten nach 1954, herabgesetzt auf 1,5 % hinsichtlich des Tabaks aus den Ernten 1955 und 1956, auf 1 % hinsichtlich der Ernten 1957 und 1958 und auf 0,5 % hinsichtlich des Tabaks aus den Ernten von 1959 und den folgenden Jahren, ausgedehnt."

6 Ferner bestimmt Artikel 11 Absatz 4 des Nomothetiko Diatagma Nr. 4104/1960:

„Der aufgrund von Artikel 6 des Gesetzes Nr. 2348/1953 errichtete ‚Sonderfonds' wird mit Verkündung dieser Rechtsquelle abgeschafft. Die Rechte und Pflichten daraus werden in Zukunft von der Rentenabteilung des IKA übernommen. Die Rechtsakte von dessen Verwaltung, aufgrund deren das IKA Renten und einmalige Entschädigungen an die Versicherten und die Rentenberechtigten der mit ihm zusammengelegten Versicherungskasse der Tabakarbeiter ausgezahlt hat, werden für rechtmäßig erklärt."

Ausgangsverfahren und Vorabentscheidungsfragen

7 Die Klägerin, eine Aktiengesellschaft griechischen Rechts, die im Tabaksektor tätig und aus der Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften, der Kapniki A. Michaïlidis AE und der M. Bogiatzoglou — Exagogikos Oikos Kapnon AE, hervorgegangen ist, beantragte am 18. und am 21. August 1995 bei der örtlichen Zweigstelle des IKA die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge von 336 068 769 GRD und 30 113 030 GRD.

8 Diese Beträge entsprechen den Abgaben, die die Klägerin und die beiden Gesellschaften, deren Nachfolgerin sie ist, gemäß Artikel 7 des Gesetzes von 1953 bei der Ausfuhr von Tabak in die Mitgliedstaaten und in Drittländer in den Jahren 1990 bis 1995 zahlten.

9 Nachdem der Leiter des IKA die beiden Anträge der Klägerin zurückgewiesen hatte, legte diese beim örtlichen Verwaltungsausschuss derselben Zweigstelle des IKA Widerspruch gegen die beiden ablehnenden Bescheide ein. Diese Widersprüche wurden mit Bescheiden vom 15. und vom 20. November 1996 ebenfalls zurückgewiesen.

10 Die Klägerin erhob beim Diokitiko Protodikeio Saloniki zwei Anfechtungsklagen gegen die genannten Bescheide und machte geltend, dass die gemäß Artikel 7 des Gesetzes von 1953 erhobene Abgabe (im Folgenden: streitige Abgabe), die bei der Ausfuhr von Tabak an die Zolldienststelle gezahlt und zugunsten der Rentenversicherung der Tabakarbeiter an das IKA abgeführt werde, eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll sei, die unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht sei, soweit sie einseitig auf einheimische Tabakerzeugnisse wegen des Grenzübertritts dieser Erzeugnisse erhoben werde.

11 Das Dioikitiko Protodikeio Saloniki hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende — in beiden Rechtssachen gleich lautende — Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stellt die von einem Mitgliedstaat auf in einen anderen Mitgliedstaat ausgeführte einheimische Waren erhobene Abgabe entsprechend dem Wert der Waren eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie Ausfuhrzölle dar, wenn man berücksichtigt, dass diese Abgabe, die in ständiger Praxis nach objektiven Kriterien im Rahmen einer allgemeinen Abgabenregelung auf eine konkrete Kategorie von einheimischen Waren erhoben wird, einheimische Erzeugnisse, die auf dem Inlandsmarkt in den Verkehr gebracht werden, und die gleichen Waren, die von einem anderen Mitgliedstaat aus in das Land eingeführt werden, nicht trifft, oder verstößt die erwähnte proportionale Abgabe zu Lasten der Tabakexporteure, die als Einnahme des IKA, eines Sozialversicherungsträgers, für die Rentenversicherung der Tabakarbeiter eingezogen und abgeführt wird, wegen ihres Zweckes, der Mehrung der finanziellen Mittel der betreffenden Versicherung, nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, sondern stellt in weiterem Sinne eine Abgabe zugunsten einer Versicherungsanstalt für die Verwirklichung der Zwecke der Sozialversicherung

für die betreffende Art von Arbeitnehmern dar, die möglicherweise in Unternehmen wie dem der Klägerin beschäftigt sind und gemäß den einschlägigen Vorschriften der Verfassung des konkreten Mitgliedstaats auf jede Art, auch durch die Auferlegung von Abgaben der streitigen Art, Anspruch auf soziale Sicherheit haben?

2. Bei Bejahung des ersten Teils der ersten Frage: Ist ein Mitgliedstaat grundsätzlich verpflichtet, dem Unternehmer finanzielle Belastungen auf den Wert ausgeführter Waren, von denen anzunehmen ist, dass sie gemeinschaftsrechtswidrig erhoben worden sind, zu erstatten, wenn nachgewiesen ist, dass die zu ihrer Entrichtung gezwungene Person sie tatsächlich auf andere Personen, die Käufer der Waren, abgewälzt hat und weder ersichtlich ist noch von dem Unternehmer geltend gemacht wird, dass durch die Abgabe ein Anstieg des Preises der Erzeugnisse und eine Minderung des Umsatzes mit diesen hervorgerufen und ihm dadurch ein weiterer Schaden verursacht worden ist?

12 Durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes vom 12. Januar 1999 sind die beiden Rechtssachen C-441/98 und C-442/98 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zur ersten Frage

13 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es möglich ist, eine auf ausgeführte Tabakerzeugnisse nach Maßgabe von deren Wert erhobene Abgabe, die weder gleiche auf dem Inlandsmarkt vertriebene noch gleiche aus

einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Tabakerzeugnisse trifft, aufgrund des mit ihr verfolgten sozialen Zweckes nicht als eine mit den Artikeln 9, 12 und 16 des Vertrages unvereinbare Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll einzustufen.

14 Aus der Allgemeinheit und Absolutheit des Verbotes aller Zölle im Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten ist zu entnehmen, dass das Verbot der Zölle unabhängig von dem Zweck, zu dem diese geschaffen wurden, und vom Verwendungszweck der durch sie bewirkten Einnahmen gilt (u. a. Urteil vom 1. Juli 1969 in den Rechtssachen 2/69 und 3/69, Sociaal Fonds Diamantarbeiders, Slg. 1969, 211, Randnr. 13).

15 Wie der Gerichtshof bereits wiederholt entschieden hat, stellt eine — auch noch so geringe — den in- oder ausländischen Waren wegen ihres Grenzübertritts einseitig auferlegte finanzielle Belastung, wenn sie kein Zoll im eigentlichen Sinn ist, unabhängig von ihrer Bezeichnung und der Art ihrer Erhebung eine Abgabe gleicher Wirkung im Sinne der Artikel 9, 12 und 16 des Vertrages dar, selbst wenn sie nicht zugunsten des Staates erhoben wird (Urteil Sociaal Fonds Diamantarbeiders, Randnr. 18, Urteile vom 9. November 1983 in der Rechtssache 158/82, Kommission/Dänemark, Slg. 1983, 3573, Randnr. 18, vom 22. Juni 1994 in der Rechtssache C-426/92, Deutsches Milch-Kontor, Slg. 1994, I-2757, Randnr. 50, und vom 17. September 1997, C-347/95, UCAL, Slg. 1997, I-4911, Randnr. 18).

16 Des Weiteren lässt das Gemeinschaftsrecht zwar die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten zur Ausgestaltung ihrer Systeme der sozialen Sicherheit unberührt, doch müssen die Mitgliedstaaten bei der Ausübung dieser Befugnis das Gemeinschaftsrecht beachten (Urteil vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-120/95, Decker, Slg. 1998, I-1831, Randnrn. 21 und 23).

17 Demnach stehen weder der soziale Zweck, zu dem die streitige Abgabe eingeführt wurde, noch der Umstand, dass ihr Aufkommen für das IKA bestimmt ist, ihrer Einstufung als Abgabe zollgleicher Wirkung im Sinne der Artikel 9, 12 und 16 des Vertrages entgegen.

18 Die griechische Regierung und das IKA machen jedoch geltend, die streitige Abgabe könne nicht als Belastung mit gleicher Wirkung wie ein Zoll eingestuft werden, da sie eine soziale Einnahmequelle sei, die nicht nur ausgeführten, sondern auch den im Inland verbrauchten Tabak erfasse. Daher sei die streitige Abgabe Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung, die gemäß Artikel 95 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 EG) mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei.

19 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist eine Belastung wie die streitige Abgabe nicht als Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Zoll einzustufen, wenn sie Teil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung ist, die systematisch sämtliche inländischen, eingeführten und ausgeführten Waren nach gleichen Kriterien erfasst (in diesem Sinne Urteil vom 31. Mai 1979 in der Rechtssache 132/78, Denkavit, Slg. 1979, 1923, Randnr. 7).

20 Auch wenn sich aus der Vorabentscheidungsfrage ergibt, dass das vorlegende Gericht die streitige Abgabe als Belastung ansieht, die nur ausgeführte Tabakerzeugnisse trifft, ist gleichwohl das Vorbringen der griechischen Regierung und des IKA zu berücksichtigen und zu prüfen, unter welchen Voraussetzungen die streitige Abgabe unter Artikel 95 des Vertrages fallen könnte.

21 Zwar ist es nämlich Sache des nationalen Gerichts, anhand einer Prüfung der Bedeutung der von der griechischen Regierung und dem IKA angeführten nationalen Bestimmungen zu beurteilen, ob die maßgeblichen Voraussetzungen erfüllt sind; doch ist der Gerichtshof dafür zuständig, dem Gericht alle Auslegungskriterien mitzuteilen, die ihm für die Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtssache eine derartige Beurteilung ermöglichen.

22 Nach ständiger Rechtsprechung liegt das entscheidende Merkmal einer Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Zoll, das diese von einer inländischen Abgabe unterscheidet, in dem Umstand, dass Erstere ausschließlich das über die Grenze verbrachte Erzeugnis als solches, die Letztere aber eingeführte, ausgeführte und inländische Erzeugnisse trifft (in diesem Sinne Urteile vom 3. Februar 1981 in der Rechtssache 90/79, Kommission/Frankreich, Slg. 1981, 283, Randnr. 13, und vom 22. April 1999 in der Rechtssache C-109/98, CRT France International, Slg. 1999, I-2237, Randnr. 11).

23 Außerdem ist die Abgabe, der das ausgeführte Tabakerzeugnis unterliegt, nur dann Teil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung, wenn sie das einheimische und das gleiche ausgeführte Erzeugnis in gleicher Höhe auf der gleichen Handelsstufe erfasst und wenn der Steuertatbestand ebenfalls für beide Erzeugnisse derselbe ist. Es reicht somit nicht aus, dass die Belastung des ausgeführten Erzeugnisses den Ausgleich für eine Abgabe darstellen soll, die auf das gleichartige einheimische Erzeugnis auf einer früheren Produktions- oder Handelsstufe als derjenigen erhoben wird — oder auf dieses Erzeugnis oder ein Ausgangserzeugnis erhoben wurde —, auf der das ausgeführte Erzeugnis erfasst wird. Das Verbot der Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zölle würde jeden Inhalts entleert und bedeutungslos, wenn es eine Grenzabgabe nicht einschlösse, obwohl diese auf ein gleichartiges nationales Erzeugnis nicht oder auf einer anderen Handelsstufe erhoben wird, und das nur mit der Begründung, diese Abgabe solle eine interne steuerliche Belastung des gleichen Erzeugnisses ausgleichen (in diesem Sinne Urteil Denkavit, Randnr. 8).

24 Somit gilt eine Abgabe wie die streitige Abgabe, die an der Grenze beim Ausfuhrvorgang erhoben wird, als Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Zoll, es sei denn, die als vergleichbar angesehene Belastung nationaler Erzeugnisse erfolgt in

gleicher Höhe, auf der gleichen Handelsstufe und aufgrund eines gleichen Steuertatbestands.

25 Insoweit ist es zwar allein Sache des nationalen Gerichts, die genaue Bedeutung der im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften zu ermitteln; doch ist es der griechischen Regierung und dem IKA, wie der Generalanwalt in den Nummern 28 bis 32 seiner Schlussanträge festgestellt hat, nicht gelungen, die ernsten Zweifel bezüglich der Frage auszuräumen, ob die als vergleichbar angesehene Belastung nationaler Erzeugnisse, auf die sich die griechische Regierung beruft, in gleicher Höhe, auf der gleichen Handelsstufe und aufgrund eines gleichen Steuertatbestands wie dem der streitigen Abgabe erfolgt.

26 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass eine auf ausgeführte Tabakerzeugnisse nach Maßgabe von deren Wert erhobene Abgabe, die weder gleiche auf dem Inlandsmarkt vertriebene noch gleiche aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Tabakerzeugnisse trifft, ungeachtet des mit ihr verfolgten sozialen Zweckes als eine mit den Artikeln 9, 12 und 16 des Vertrages unvereinbare Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll einzustufen ist, es sei denn, die als vergleichbar angesehene Belastung nationaler Erzeugnisse erfolgt in gleicher Höhe, auf der gleichen Handelsstufe und aufgrund eines gleichen Steuertatbestands wie dem der streitigen Abgabe.

Zur zweiten Frage

27 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein Mitgliedstaat nach Gemeinschaftsrecht die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben ablehnen kann, wenn nachgewiesen ist, dass diese Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde, und

nach welchen Regeln der Beweis für eine solche Bereicherung erbracht werden kann.

28 Nach Auffassung der Klägerin kann ihr nicht die Beweislast auferlegt werden. Die Kommission, die die Klägerin insoweit unterstützt, führt aus, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes keine Vermutung einer Abwälzung bestehe und dass es nicht dem Abgabenpflichtigen obliege, nachzuweisen, dass keine Abwälzung erfolgt sei.

29 Dagegen meinen das IKA und die griechische Regierung, der Mitgliedstaat dürfe die Erstattung der unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgabe ablehnen, wenn nachgewiesen sei, dass die Erstattung eine ungerechtfertigte Bereicherung wäre. Da die Klägerin nicht nachgewiesen habe, dass die Erhebung der streitigen Abgabe zu einem Anstieg des Preises der Erzeugnisse und einem Umsatzrückgang geführt habe, sei davon auszugehen, dass die Erstattung der Abgabe eine ungerechtfertigte Bereicherung wäre. Daher seien die zuständigen Behörden nicht verpflichtet, der Klägerin die streitige Abgabe zu erstatten.

30 Vorab ist festzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte darstellt, die den Einzelnen durch die Abgaben zollgleicher Wirkung untersagenden gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften eingeräumt worden sind. Der Mitgliedstaat ist also grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Abgaben zu erstatten (Urteil vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82, San Giorgio, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12, und zuletzt Urteil vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96, Dilexport, Slg. 1999, I-579, Randnr. 23).

31 Zum ersten Teil der zweiten Frage ist festzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung der Schutz der einschlägigen von der Gemeinschaftsrechtsordnung

gewährleisteten Rechte keine Erstattung von ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern unter Umständen verlangt, die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würden (u. a. Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 68/79, Just, Slg. 1980, 501, Randnr. 26).

32 Somit ist es Sache der nationalen Gerichte, im Licht der Umstände des jeweiligen Einzelfalls 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 (u. a. Urteil vom 14. Januar 1997 in den Rechtssachen C-192/95 bis 218/95, Comateb u. a., Slg. 1997, I-165, Randnr. 23).

33 Ein Mitgliedstaat kann jedoch einem Abgabenpflichtigen die Erstattung einer unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgabe nur dann verweigern, wenn die Abgabenlast nachweislich in vollem Umfang von einem anderen getragen wurde und wenn die Erstattung an den Abgabenpflichtigen zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde. Folglich obliegt es den innerstaatlichen Behörden dann, wenn die Abgabenlast nur teilweise abgewälzt worden ist, dem Abgabenpflichtigen den nicht abgewälzten Betrag zu erstatten (Urteil Comateb u. a., Randnrn. 27 und 28).

34 Im Übrigen führt selbst die Erstattung des Betrages der Abgabenlast, die nachweislich ganz oder teilweise auf Dritte abgewälzt worden ist, nicht notwendig zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabenpflichtigen (Urteil Comateb u. a., Randnr. 29).

35 Wie der Gerichtshof nämlich bereits wiederholt festgestellt hat, entspricht es gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen, wenn die mit Erstattungsklagen befassten Gerichte den Nachteil berücksichtigen, den der Abgabenpflichtige möglicherweise erlitten hat, weil Maßnahmen wie die streitige Abgabe im Ergebnis zu

einem Rückgang der Einfuhren geführt haben (Urteile Just, Randnr. 26, und Comateb u. a., Randnr. 30).

36 Bezüglich des zweiten Teils der zweiten Frage ist darauf hinzuweisen, dass solche Beweisvorschriften nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind, die es praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig machen, die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben zu erreichen. Dies ist insbesondere der Fall bei Vermutungen oder Beweisregeln, mit denen dem Abgabenpflichtigen die Beweislast dafür auferlegt werden soll, dass die ohne Rechtsgrund gezahlten Abgaben nicht auf andere abgewälzt worden sind, oder bei besonderen Beschränkungen hinsichtlich der Form der zu erbringenden Beweise, wie dem Ausschluss aller Beweismittel außer dem Urkundenbeweis (Urteil San Giorgio, Randnr. 14).

37 Das Gemeinschaftsrecht verwehrt es einem Mitgliedstaat, die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Zölle und Abgaben einer Voraussetzung wie der fehlenden Abwälzung dieser Zölle oder Abgaben auf Dritte zu unterwerfen, deren Erfüllung der Antragsteller zu beweisen hat (Urteil Dilexport, Randnr. 54).

38 Daher wären, wenn der Klägerin entsprechend dem Vorbringen des IKA und der griechischen Regierung aufgrund des nationalen Gesetzes der Nachweis obläge, dass die streitige Abgabe zu einem Anstieg des Preises der Erzeugnisse und zu einem Rückgang der Ausfuhren geführt hat, die betreffenden Vorschriften als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen (in diesem Sinn Urteil Dilexport, Randnr. 52).

39 Was den Nachweis der Abwälzung der streitigen Abgabe auf Dritte betrifft, so hat die Klägerin geltend gemacht, dass es im Ausgangsverfahren um die Frage gehe,

ob sich das nationale Gericht nur auf Dokumente der zuständigen Behörden stützen dürfe, die sie diesen zum Zweck der Zahlung der streitigen Abgabe habe vorlegen müssen, oder ob es auch die Dokumente berücksichtigen müsse, die mit den Vertragspartnern ausgetauscht worden seien.

40 Zwar ist die Frage, ob eine Abgabe abgewälzt wurde, eine Sachverhaltsfrage, die in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt, das allein die entsprechenden Beweismittel zu beurteilen hat; doch dürfen die Beweisvorschriften es nicht praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig machen, die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben zu erreichen.

41 Daher wären, wenn sich das nationale Gericht auf eine Beurteilung der von den zuständigen Behörden beigebrachten Beweismittel beschränken müsste, ohne diejenigen berücksichtigen zu dürfen, die der betreffende Wirtschaftsteilnehmer als Beweis dafür vorgelegt hat, dass die Abgabe trotz der gegenteiligen Erklärungen der Behörden in Wirklichkeit nicht oder zumindest nicht vollständig abgewälzt wurde, die fraglichen Vorschriften als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen, da der Abgabenpflichtige stets die Möglichkeit behalten muss, Ansprüche geltend zu machen, die er aus dem Gemeinschaftsrecht herleitet.

42 Somit ist auf die zweite Frage zu antworten, dass das Gemeinschaftsrecht es einem Mitgliedstaat zwar nicht verwehrt, die Erstattung von unter Verstoß gegen Gemeinschaftsvorschriften erhobenen Abgaben abzulehnen, wenn nachgewiesen ist, dass die Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde, dass es aber die Anwendung von Vermutungen oder Beweisregeln ausschließt, mit denen dem betreffenden Wirtschaftsteilnehmer die Beweislast dafür auferlegt werden soll, dass die ohne Rechtsgrund gezahlten Abgaben nicht auf andere abgewälzt worden sind, und mit denen er daran gehindert werden soll, Beweismittel vorzulegen, um eine angebliche Abwälzung zu widerlegen.

Kosten

43 Die Auslagen der griechischen Regierung und der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreitigkeiten; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Dioikitiko Protodikeio Saloniki mit zwei Beschlüssen vom 29. Oktober 1998 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Eine auf ausgeführte Tabakerzeugnisse nach Maßgabe von deren Wert erhobene Abgabe, die weder gleiche auf dem Inlandsmarkt vertriebene noch gleiche aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Tabakerzeugnisse trifft, ist ungeachtet des mit ihr verfolgten sozialen Zweckes als eine mit den Artikeln 9 und 12 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 23 EG und 25 EG)**

und Artikel 16 EG-Vertrag (aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) unvereinbare Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll einzustufen, es sei denn, die als vergleichbar angesehene Belastung nationaler Erzeugnisse erfolgt in gleicher Höhe, auf der gleichen Handelsstufe und aufgrund eines gleichen Steuertatbestands wie dem einer Ausfuhrabgabe, wie sie durch das griechische Gesetz Nr. 2348/1953 eingeführt wurde.

2. Das Gemeinschaftsrecht verwehrt es einem Mitgliedstaat zwar nicht, die Erstattung von unter Verstoß gegen Gemeinschaftsvorschriften erhobenen Abgaben abzulehnen, wenn nachgewiesen ist, dass die Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde. Es schließt aber die Anwendung von Vermutungen oder Beweisregeln aus, mit denen dem betreffenden Wirtschaftsteilnehmer die Beweislast dafür auferlegt werden soll, dass die ohne Rechtsgrund gezahlten Abgaben nicht auf andere abgewälzt worden sind, und mit denen er daran gehindert werden soll, Beweismittel vorzulegen, um eine angebliche Abwälzung zu widerlegen.

Edward Kapteyn Jann

Ragnemalm Wathelet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 21. September 2000.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

D. A. O. Edward