

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

SIR GORDON SLYNN

vom 29. September 1987 *

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

Das französische Dekret 78-903 vom 30. August 1978 belegte in Frankreich vertriebenen Normal- und Superkraftstoff mit Wirkung vom 2. September 1978 bis zum 31. Dezember 1978 mit einer „steuerähnlichen Abgabe“; das französische Dekret 78-1043 vom 2. November 1978 sah für in Frankreich vertriebenes Heizöl zu Haushaltszwecken mit Wirkung vom 3. November 1978 bis zum 31. Dezember 1978 eine ähnliche Abgabe vor. Die französischen Firmen „Les Fils de Jules Bianco“ und „J. Girard Fils“ betreiben den Verkauf, die Einfuhr und den Vertrieb von Mineralöl und Benzin. Sie zahlten mehrfach die steuerähnlichen Abgaben an die französischen Steuerbehörden, erhoben später jedoch vor den französischen Gerichten drei getrennte Klagen, mit denen sie die Gültigkeit der Abgaben in Zweifel zogen und Erstattung der gezahlten Beträge forderten. Ihre Klagen wurden in der ersten wie auch in der Berufungsinstanz (ohne daß ihre Begründetheit erörtert worden wäre) für unzulässig erklärt. Zur Begründung wurde ausgeführt, sie hätten nicht dargetan, daß die steuerähnlichen Abgaben gemäß Artikel 13 Absatz V der Loi des finances pour 1981 (80-1094 vom 30. Dezember 1980; Finanzgesetz 1981) nicht auf die Abnehmer abgewälzt worden seien; die Bestimmung lautet:

„Wer indirekte Abgaben, die dem Code général des impôts (Allgemeine Abgabenordnung) unterliegen, oder nationale Abgaben und Zölle, die nach den Verfahren des Code des douanes (Zollordnung) erhoben werden, ohne Rechtsgrund entrichtet hat, kann — soweit es sich nicht um eine irrüm-

liche Zahlung handelt — die Erstattung nur verlangen, wenn er nachweist, daß diese Abgaben nicht auf den Abnehmer abgewälzt worden sind.

Diese Bestimmung gilt für Anträge gemäß Artikel 1931 der Allgemeinen Abgabenordnung und Artikel 352 der Zollordnung, selbst wenn sie vor Inkrafttreten dieses Gesetzes gestellt worden sind.“

Die Klägerinnen legten hiergegen Rechtsmittel bei der Cour de cassation ein, die durch Urteile vom 9. Oktober 1985, bei der Kanzlei des Gerichtshofes am 8., 27. bzw. 28. November 1985 eingegangen, den Gerichtshof ersucht hat, im Wege der Vorabentscheidung folgende Frage zu beantworten:

„Ist der Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft dahin auszulegen, daß die Französische Republik nicht berechtigt war, die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen nationalen Abgaben von dem Nachweis abhängig zu machen, daß diese Abgaben nicht auf die Abnehmer der abgabepflichtigen Erzeugnisse abgewälzt wurden, und allein den natürlichen oder juristischen Personen, die die Erstattung beantragen, die Beweislast dafür aufzuerlegen? Kommt es für die Beantwortung dieser Frage auf die etwaige Rückwirkung des Gesetzes vom 30. Dezember 1980, auf die Rechtsnatur der betreffenden Abgabe oder darauf an, ob der Markt ganz oder teilweise durch Wettbewerb, durch Reglementierung oder durch eine monopolistische Struktur gekennzeichnet ist?“

Mit Beschluß vom 15. Januar 1986 hat der Gerichtshof die drei Rechtssachen verbunden.

* Aus dem Englischen übersetzt.

Es ist nicht gefragt worden, ob diese Abgabe gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, so daß für die Behandlung der Vorlage davon auszugehen ist, daß die Abgabe unter Verstoß gegen den EWG-Vertrag eingeführt wurde.

Die Kommission, das Vereinigte Königreich und Italien sind dem Verfahren beigetreten, um — wenngleich mit unterschiedlicher Betonung — das Vorbringen der Klägerinnen zu stützen, Artikel 13 Absatz V verstoße dadurch gegen das Gemeinschaftsrecht, daß er dem Antragsteller die Beweislast für eine negative Tatsache auferlege und einen Urkundenbeweis verlange; nur Frankreich hält den Artikel für mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

In der Sitzung ist dem Gerichtshof mitgeteilt worden, daß das französische Recht durch die *Loi des finances rectificative pour 1986* (86-1318 vom 30. Dezember 1986; Finanzänderungsgesetz 1986) geändert worden sei; durch Artikel 24 dieses Gesetzes habe Artikel 1965A des *Code général des impôts* (Allgemeine Abgabenordnung) die folgende Fassung erhalten: „Wer indirekte Abgaben, die diesem Code unterliegen, ohne Rechtsgrund entrichtet hat, ist zur Erstattung berechtigt, es sei denn, daß die Abgaben auf den Abnehmer abgewälzt worden sind“; Artikel 352 bis des *Code des douanes* (Zollordnung) sei ähnlich gefaßt worden. Die Vorlage betrifft jedoch nur Artikel 13 Absatz V des Finanzgesetzes 1981; Änderungen, die 1986 eingeführt wurden, müssen unberücksichtigt bleiben.

Die Parteien und die Kommission tragen unwidersprochen vor, daß Artikel 13 Absatz V des Finanzgesetzes 1981 aufgrund des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache 168/78 (Kommission/Frankreich, Slg. 1980, 347) erlassen worden sei, in dem der Gerichtshof entschieden habe, daß die Besteuerung bestimmter eingeführter Branntweine gegen Artikel 95 EWG-Vertrag verstoße.

Um in einer Vielzahl von Fällen, in denen die erhobene Steuer zurückgefordert worden oder die Rückforderung mit Wahrscheinlichkeit zu erwarten gewesen sei, eine automatische Erstattung (und den damit verbundenen Einnahmefall) zu vermeiden, sei dem Abgabepflichtigen die Beweislast dafür auferlegt worden, daß er die Abgabe nicht auf seine Abnehmer abgewälzt habe. Dieser Vortrag wird durch die Erklärungen der französischen Regierung bestätigt (Nationalversammlung, erste Sitzung vom 17. Oktober 1980, *Amtsblatt der Französischen Republik*, S. 2826; Senat, Sitzung vom 22. November 1980, a. a. O., S. 5129). Die Bestimmungen des Artikels 13 Absatz V beschränken sich jedoch nach den Feststellungen der Gerichte, die hierzu bereits entschieden haben, nicht nur auf Branntweine, sondern sind unter anderem auch auf Erdölzeugnisse der hier in Rede stehenden Art anwendbar.

Wird eine Abgabe unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht auferlegt, so ist es ohne Zweifel wichtig, daß der Bürger bei seinen nationalen Gerichten nicht nur eine Entscheidung erwirken kann, mit der die Abgabe für rechtswidrig erklärt wird, sondern auch ein Urteil, das die Erstattung von Abgaben anordnet, deren Zahlung zu Unrecht von ihm verlangt wurde. Grundsätzlich sollten die Regeln hinsichtlich der Rückzahlung in allen Mitgliedstaaten gleich sein. Obschon der Rat die Verordnung Nr. 1430/79 vom 2. Juli 1979 über die Erstattung oder den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben, die die Gemeinschaft selbst einführt und die von den Mitgliedstaaten erhoben werden (ABl. L 175, S. 1), erlassen hat, besteht noch keine Ordnungsregelung, um die nationalen Regeln und Verfahren in bezug auf Abgaben zu harmonisieren, die von Mitgliedstaaten unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht auferlegt wurden — obwohl der Gerichtshof seit 1976 betont, daß die Befugnis zum Erlaß solcher Regeln gegeben und deren Fehlen mißlich ist (Rechtssache 33/76, Rewe-Zentralfinanz eG/Saarland, Slg. 1976, 1989; Rechtssache 130/79,

Express Dairy Foods Ltd/Intervention Board for Agricultural Produce, Slg. 1980, 1887).

Dementsprechend hatten die Gerichte Einzelfälle, in denen es um Rückzahlungsanträge ging, ohne solche Harmonisierungsregeln zu entscheiden.

Ausgangspunkt ist, daß den nationalen Gerichten „die Aufgabe, den Rechtsschutz zu gewährleisten, der sich für die Bürger aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts ergibt, obliegt“ (Rechtssache Rewe, a. a. O., Randnummer 5). Mit anderen Worten, gegen rechtswidrige Abgaben muß ein Rechtsmittel gegeben sein.

Mangels einer Harmonisierung hat der Gerichtshof anerkannt, daß die nationalen Gerichte ihre eigenen Regeln und Verfahren anwenden müssen. Somit sind die nationalen Regeln über Ausschlussfristen, die Gerichtszuständigkeit sowie die Zuerkennung von Zinsen maßgeblich, selbst wenn sie sich von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterscheiden (Rechtssache Rewe, a. a. O.).

Diese nationalen Regeln müssen jedoch so beschaffen sein, daß a) die Voraussetzungen für Klagen zur Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts „nicht ungünstiger gestaltet werden als für gleichartige Klagen, die das innerstaatliche Recht betreffen“ und daß b) diese Voraussetzungen nicht „die Verfolgung von Rechten, die die innerstaatlichen Gerichte zu schützen verpflichtet sind, praktisch unmöglich“ machen dürfen. Diese in der Rechtssache Rewe erstmalig aufgestellten allgemeinen Grundsätze wurden in einer Reihe weiterer Urteile bestätigt (Rechtssachen 45/76, Comet/Produktschap voor Siergewassen, Slg. 1976, 2043, 68/79, Just/Dänisches Ministerium für das Steuerwesen, Slg. 1980, 501, 61/79, Amministrazione delle Finanze dello Stato/Denkavit Italiana, Slg. 1980, 1205, 811/79, Ammini-

strazione delle Finanze dello Stato/Ariete, Slg. 1980, 2545, 826/79, Amministrazione delle Finanze dello Stato/Mireco, Slg. 1980, 2559, und 199/82, Amministrazione delle Finanze dello Stato/San Giorgio, Slg. 1983, 3595). Zwei dieser Rechtssachen bedürfen der Erläuterung.

In der Rechtssache Just war der Gerichtshof meines Erachtens im wesentlichen mit der Frage befaßt, ob das dänische Recht oder die dänische Praxis in zwei Punkten mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar war, nämlich a) soweit dänische Gerichte die Tatsache berücksichtigen, daß die gezahlten, aber nicht geschuldeten Abgaben in den Preis der Waren eingeflossen sind und auf die Abnehmer abgewälzt wurden, und b) soweit dänische Gerichte bei der Festsetzung des Erstattungsbetrags jeden Schaden berücksichtigen können, der dem Steuerzahler infolge der Auswirkung der rechtswidrigen Besteuerung seines Umsatzes entstanden ist, wie etwa der entgangene Gewinn wegen eines Rückgangs der Verkäufe, ausgelöst durch den Anstieg der um die Steuer erhöhten Preise. Beide Faktoren wurden für mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar erklärt. Zwischen ihnen besteht im Rahmen der vom Gerichtshof aufgestellten allgemeinen Grundsätze ein Zusammenhang. Auch wenn die Abwälzung der rechtswidrigen Abgaben zu berücksichtigen wäre, könnte Schadensersatz wegen des Rückgangs der Verkäufe infolge der in Höhe der inkorporierten Abgabe angehobenen Preise beansprucht werden, wie dies auch in der Rechtssache Just geschehen war. Der Gerichtshof hat jedoch nicht entschieden, daß die Abwälzung der Abgaben gemeinschaftsrechtlich — beispielsweise als Folge eines allgemeinen Grundsatzes, der die ungerechtfertigte Bereicherung verbietet — bedeuten muß, daß die zu Unrecht geforderten und gezahlten Abgaben nicht wiedererlangt werden könnten.

In der Rechtssache San Giorgio hat der Gerichtshof die beiden von mir genannten all-

gemeinen Grundsätze, wie auch die in der Rechtssache Just getroffene Entscheidung wiederholt, wonach der Ausschluß der Erstattung, „wenn *nachgewiesen* wird, daß die zur Zahlung dieser Abgaben herangezogene Person sie tatsächlich auf andere Personen abgewälzt hat, ... nicht grundsätzlich als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen“ ist (Hervorhebung von mir). Der „Nachweis“ einer Tatsache vor einem nationalen Gericht ist eine Beweisfrage. Er kann durch widerlegliche oder unwiderlegliche Vermutungen erleichtert werden. Insoweit hat der Gerichtshof in Randnummer 14 eine wichtige Einschränkung gemacht: „Beweisvorschriften [sind] nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar, 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, die dem Abgabepflichtigen die Beweislast dafür auferlegen, 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. Wenn die Unvereinbarkeit der Abgabenerhebung mit dem Gemeinschaftsrecht feststeht, muß das Gericht bei der Beurteilung der Frage frei bleiben, ob die Abgabenlast ganz oder teilweise auf andere Personen abgewälzt worden ist.“ Weiter heißt es (in Randnummer 15): „In einer auf die Freiheit des Wettbewerbs gegründeten Marktwirtschaft bleibt bei der Beantwortung der Frage, ob und in welchem Umfang eine einem Importeur auferlegte Abgabenlast tatsächlich auf die weiteren Wirtschaftsstufen abgewälzt werden konnte, eine Ungewißheit, *die nicht systematisch zu Lasten desjenigen geben darf, der zur Zahlung der gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe herangezogen wird*“ (Hervorhebung von mir).

In jenem Fall, in dem eine Bestimmung des italienischen Rechts einen Anspruch auf Er-

stattung von zu Unrecht erhobenen Beträgen einräumte, wenn der Abgabepflichtige durch Urkundenbeweis belegte, daß die Abgabe nicht abgewälzt worden war, hat der Gerichtshof für Recht erkannt: „Ein Mitgliedstaat darf die Erstattung von unter Verstoß gegen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erhobenen inländischen Abgaben nicht von dem Nachweis abhängig machen, daß diese Abgaben nicht auf andere Personen abgewälzt worden sind, wenn für die Erstattung Beweisregeln gelten, die die Ausübung dieses Rechts praktisch unmöglich machen; das gilt auch für den Fall, daß für die Erstattung von anderen unter Verstoß gegen das innerstaatliche Recht erhobenen Steuern, Gebühren oder Abgaben dieselben einschränkenden Voraussetzungen gelten.“

Die Klägerinnen stützen sich im wesentlichen auf die Entscheidung in jenem Fall; sie tragen vor, daß es für Unternehmen in ihrer Lage außerordentlich schwierig zu beweisen sei, daß die Abgabe nicht auf den Abnehmer abgewälzt worden sei. Die französische Regierung erwidert, daß sie befugt sei, eine ungerechtfertigte Bereicherung zu verhindern, daß die Bestimmung Einfuhren nicht diskriminiere und daß es die aufgestellten Beweisregeln nicht praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig machen, die Erstattung der zu Unrecht erhobenen Abgaben zu erreichen. Zu dem letzteren Vorbringen wird ausgeführt, daß das betreffende Erfordernis zwar negativ formuliert, in Wirklichkeit aber ein positives Erfordernis sei, weil der Antragsteller dartun müsse, daß die Abgabe zu seinen Lasten gegangen sei; indirekte Abgaben dieser Art würden ihrer Natur nach normalerweise auf den Verbraucher abgewälzt, so daß es rechtens sei, dem Antragsteller die Beweislast dafür aufzuerlegen, daß er die Abgabe selbst getragen habe; auch werde, anders als im Falle der Bestimmung, um die es in der Rechtssache San Giorgio gegangen sei, kein spezielles Beweismittel verlangt.

Bei der in diesem Zusammenhang zu treffenden Entscheidung, welche Bestimmungen mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind und welche nicht, ist meines Erachtens primär davon auszugehen, daß „das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte darstellt, die den einzelnen durch die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften eingeräumt worden sind, nach denen Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zölle oder — gegebenenfalls — die diskriminierende Erhebung von inländischen Abgaben verboten sind“ (San Giorgio, Randnummer 12).

Im wesentlichen hat der Kläger nachzuweisen, daß die Abgabe rechtswidrig war und daß er sie gezahlt hat; zunächst braucht er weiter nichts zu beweisen. Wenn er darüber hinaus als Voraussetzung für die Zulässigkeit seiner Klage beweisen muß, daß er die Belastung nicht abgewälzt hat, dann kann es für ihn „praktisch unmöglich“ oder „übermäßig schwierig“ werden, die Erstattung zu erreichen. Darauf ist besonders im Urteil San Giorgio (Randnummer 14) hingewiesen worden, wo „Vermutungen oder Beweisregeln, die dem Abgabepflichtigen die Beweislast dafür auferlegen, daß die ohne Rechtsgrund gezahlten Abgaben nicht ... abgewälzt worden sind“ als besondere Beispiele für eine Beweisvorschrift genannt werden, die es praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert, die Erstattung zu erreichen.

Würde man diese Aussage dahin gehend einschränken, daß der Antragsteller die Beweislast nur dann zu tragen hat, wenn er nicht dazutun vermag, daß es praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig ist, zu beweisen, daß er die Abgabe nicht abgewälzt hat, so würde das Gerichtsverfahren mit Komplikationen und großen Schwierigkeiten belastet. Die Regeln sollten einfach

bleiben, wie dies im zweiten Satz von Randnummer 14 des Urteils San Giorgio angedeutet ist.

Artikel 13 Absatz V ist ein eindeutiges Beispiel für eine Beweisvorschrift, wie sie im Urteil San Giorgio mißbilligt worden ist. Daran ändert nichts, daß der Artikel kein spezifisches Beweismittel bezeichnet, denn das Urteil des Gerichtshofes ist an der zitierten Stelle allgemein formuliert. Das Erfordernis eines besonderen Beweismittels stellt eine zusätzliche Einschränkung dar. Auch das Vorbringen der französischen Regierung, wonach die Vorschrift auch positiv formuliert werden kann, ist insoweit irrelevant. Der geforderte Nachweis bleibt seinem Wesen nach derselbe. Ebenso wenig kann auf der Grundlage des Urteils San Giorgio eine klare Unterscheidung getroffen werden zwischen einer auf die Freiheit des Wettbewerbs gegründeten Marktwirtschaft (wie in jenem Fall) und einem reglementierten Markt, in dem die Preise vom Staat festgesetzt werden (wie im vorliegenden Fall). Der Gerichtshof hat nur auf die besonders schwierigen Fragen hingewiesen, die sich in einer freien Marktwirtschaft stellen können, ohne jedoch andere Wirtschaftsformen von dem aufgestellten allgemeinen Grundsatz auszuschließen. Wie die Klägerinnen ausführen, kann es selbst in einer solchen reglementierten Marktwirtschaft schwierig sein darzutun, daß die betreffende Abgabe über den festgesetzten Verkaufspreis abgewälzt worden ist. Auch wenn indirekte Abgaben normalerweise abgewälzt werden, obliegt es, wenn Erstattung verlangt wird, meines Erachtens nicht dem Antragsteller, nachzuweisen, daß sie im Einzelfall nicht abgewälzt worden sind. Die Höhe der Abgabe, der Umfang der betreffenden Verkäufe, die Anzahl der Geschäfte, die kaufmännische Entscheidung, die Abgabe selbst zu tragen oder sie abzuwälzen, ändern sich von Fall zu Fall, und der Rechtssicherheit kann meiner Ansicht nach nur dadurch genügt werden, daß eine Klage als zulässig angesehen wird, wenn die wesentlichen Voraussetzun-

gen der Zahlung einer rechtswidrigen Abgabe vorgetragen und nachgewiesen sind.

Eine klar umrissene Regel, wie sie im zweiten Satz von Randnummer 14 des Urteils *San Giorgio* formuliert ist, ändert nichts daran, daß der Gerichtshof anerkannt hat, daß Mitgliedstaaten die Erstattung verweigern können, wenn die Abgabe nachweislich abgewälzt wurde, und daß die Anordnung einer Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde. Obwohl große Vorsicht geboten ist, wenn eine Bestimmung, die die Erstattung rechtswidriger, aber abgewälzter Abgaben ausschließt, anscheinend zu dem Zweck eingeführt wird, die Wirkungen des Gemeinschaftsrechts zu umgehen, bleibt es dem nationalen Gericht unbenommen, eine ungerechtfertigte Bereicherung anzunehmen, wenn die Abgabe abgewälzt wurde und kein entgangener Gewinn (Geschäftseinbußen nur deshalb, weil die Abgabe dem Preis hinzugeschlagen oder in ihn eingeschlossen wurde) feststellbar ist.

Darüber hinaus dürfen die nationalen Gerichte im Rahmen der Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Ansprüche meines Erachtens bei der Entscheidung, ob rechtswidrige Abgaben erstattet werden müssen, einen solchen entgangenen Gewinn berücksichtigen. Die Tatsache, daß eine eigene Schadenersatzklage wegen entgangenen Gewinns möglich ist, ist als Faktor zu berücksichtigen, jedoch nicht entscheidend, weil die Erhebung einer solchen weiteren Klage eindeutig eine zusätzliche Belastung für den Kläger mit erheblichen Ausgaben und Verzögerungen bedeuten würde.

Wenn nicht der Kläger die Beweislast dafür trägt, daß die Abgabe nicht abgewälzt wurde, ist es dann Sache der Verwaltung, darzutun, daß die Abgabe abgewälzt wurde und daß eine ungerechtfertigte Bereicherung vorliegt? Meiner Ansicht nach obliegt es, wenn zunächst nicht der Kläger die Beweislast trägt, der Verwaltung, die betreffende Behauptung aufzustellen und nach Möglichkeit zu beweisen. Sie kann jedoch Beweise

beibringen, die auf eine Abwälzung oder eine ungerechtfertigte Bereicherung hindeuten und ausreichen, um eine Widerlegung durch den Kläger als geboten erscheinen zu lassen. Die Beweislast kann somit, was nichts Besonderes ist, im Laufe des Verfahrens von der einen Partei auf die andere übergehen. Die Frage lautet letztlich, ob aufgrund der Gesamtheit der Beweise angenommen werden kann, daß die Abgabe abgewälzt worden ist, so daß unter Berücksichtigung eines etwa behaupteten entgangenen Gewinns die vollständige oder teilweise Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde.

Im zweiten Teil seiner Frage fragt das nationale Gericht, ob folgende drei Faktoren die Antwort beeinflussen: eine Rückwirkung, die Rechtsnatur der Abgabe und die Marktstruktur. Wenn eine Bestimmung wie die vorliegende gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, so kann, wenn sie außerdem Rückwirkung hat, der Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht nur noch verstärkt werden. Der Hinweis des nationalen Gerichts auf die Rechtsnatur der betreffenden Abgabe könnte auf den Unterschied zwischen direkten und indirekten Abgaben hindeuten. In einem Mitgliedstaat, dessen Gerichte die Abwälzung einer Abgabe vom Händler auf die Abnehmer des betreffenden Erzeugnisses berücksichtigen dürfen, ist die Abwälzung einer Abgabe wahrscheinlich einfacher nachzuweisen, wenn letztere die Waren belastet, als wenn sie vom Händler erhoben wird; dies ist jedoch eine Tatfrage, die das mit der Sache befaßte nationale Gericht angeht und nichts mit den Problemen zu tun hat, mit denen der Gerichtshof konfrontiert ist. Wenn sich das vorlegende Gericht im Streitfall dafür ausspricht, es könne vermutet werden, daß auf Waren erhobene Abgaben notwendigerweise auf die Abnehmer abgewälzt würden, so verstößt derlei Vermutung meines Erachtens offenkundig gegen das Gemeinschaftsrecht (Urteil *San Giorgio*, Randnummer 14). Im übrigen vermag ich den vorgetragenen Argumenten nicht zu entnehmen, inwieweit die „Rechtsnatur der

betreffenden Abgabe“ hier erheblich sein sollte. Die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs bietet im vorliegenden Zusammenhang für die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Abgaben keine Grundlage.

Aus den bereits dargelegten Gründen läßt die Frage, ob der betreffende Markt ganz oder zum Teil durch Wettbewerb, durch Reglementierung oder durch eine monopolistische Struktur gekennzeichnet ist, die Antwort auf die vorgelegte Frage unberührt. Auf einem reglementierten Markt (wo die Preise wie im Streitfall vom Staat festgesetzt werden) kann der Händler den Preis, zu dem er seine Erzeugnisse verkauft, nicht selbst festsetzen. Unter diesen Umständen ist es, wenn überhaupt, einfacher als auf ei-

nem durch Wettbewerb gekennzeichneten Markt, nachzuweisen, ob eine Abgabe auf die Abnehmer abgewälzt worden ist. Dies sind Beweisfragen, die den Tatrichter angehen. Sie haben meiner Ansicht nach keine Bedeutung für die vom Gerichtshof im vorliegenden Verfahren zu beantwortende Frage, ob ein Mitgliedstaat eine Bestimmung über die Abwälzung einführen und dabei dem Händler die Beweislast für eine negative Tatsache auferlegen darf. Es wird nicht vorgetragen, daß der Streitfall einen Markt mit monopolistischer Struktur betrifft. Ich meine deshalb, daß es im vorliegenden Zusammenhang unerheblich ist, ob der betreffende Markt durch Wettbewerb, durch Reglementierung oder durch eine monopolistische Struktur gekennzeichnet ist.

Nach alledem bin ich der Meinung, daß die von der französischen Cour de cassation vorgelegte Frage etwa wie folgt beantwortet werden sollte:

„Die Mitgliedstaaten dürfen keine Bestimmungen erlassen, die die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen inländischen Abgaben von dem Nachweis abhängig machen, daß diese Abgaben nicht auf die Abnehmer der abgabepflichtigen Erzeugnisse abgewälzt wurden, und allein den natürlichen oder juristischen Personen, die die Erstattung beantragen, die Beweislast dafür auferlegen.“

Äußert eine solche Bestimmung Rückwirkung, so verstärkt dies den Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht; die Rechtsnatur der betreffenden Abgabe spielt insoweit jedoch ebenso wenig eine Rolle wie die Frage, ob der Markt durch Wettbewerb, durch Reglementierung oder durch eine monopolistische Struktur gekennzeichnet ist.“

Die Entscheidung über die Kosten der Parteien der Ausgangsverfahren ist Sache des nationalen Gerichts. Die Kosten der britischen, der französischen und der italienischen Regierung sowie der Kommission sind nicht erstattungsfähig.