

I. Vorbemerkung

Gegenstand dieses Beitrages ist das sogenannte „Abwälzungsargument“ im Abgaberecht, dh jener Einwand eines Abgabengläubigers, dem zufolge eine unrechtmäßig eingehobene Abgabe dann nicht zu erstatten ist, wenn sie mit dem Preis auf den Abnehmer abgewälzt oder weitergewälzt wurde. Im Folgenden geht es daher auch, wenn auch nicht nur, um die Erstattung oder Nichterstattung der Getränkesteuer. Das Thema fällt an sich etwas aus dem durch das Generalthema dieses Symposiums gezogenen Rahmen, da die Abwälzung kein verfahrensrechtliches, sondern ein rein materiell-rechtliches Element darstellt¹. Es determiniert den Inhalt und das Bestehen des Anspruchs an sich, nicht seine verfahrensrechtliche Durchsetzung.

Diese Feststellung ist vorab deshalb wesentlich, weil die Zuordnung des Abwälzungsarguments zum materiellen Recht vordergründig ein, zuletzt auch im Schrifttum wieder vorgebrachtes, Argument zu liefern scheint, warum die Anwendung dieses Grundsatzes durch das nationale Recht unzulässig sein könnte². Erstattungsansprüche gründen ja bekanntlich auf EG-Recht und der EuGH gesteht den Mitgliedstaaten nur institutionelle und verfahrensmäßige Autonomie bei der Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Ansprüche zu.

Das Argument führt aber nicht besonders weit. Dieses Problem hatte sich bereits in der Rs *Just* gestellt, und der Grundsatz der Verfahrensautonomie hat den EuGH schon damals nicht davon abgehalten, das Abwälzungsargument für zulässig anzusehen³. Mittlerweile hat der EuGH diesen Grundsatz bereits ausdrücklich auch auf materiell-rechtliche Aspekte der Anspruchsdurchsetzung erstreckt. Dass anspruchsausfüllende Elemente vom nationalen Recht nach Maßgabe von Diskriminierungsverbot und Effizienzgebot ergänzt werden können, gilt dabei auch im Haftungszusammenhang.

II. Entstehungsgeschichte

1. Der Erstattungsanspruch

Für den mit dem Abwälzungsgrundsatz nicht so vertrauten Leser zunächst ein kurzer historischer Abriss: Die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben war schon Thema in *Rewe und Comet*⁴; dass sowohl Pflicht als auch Recht zur Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben bestehen, hat der EuGH dann erstmals in *San Giorgio* klargestellt⁵. Die Lösung des Gerichtshofes war erfreulich für die BRD und Holland, denn der aufgestellte Grundsatz legitimierte die

¹ Vgl VwGH v 4.12.2003, 2003/16/0148 (vormals 2000/16/0640).

² Vgl *Keppert*, Der VwGH hat entschieden! Lohnt neuerdings Lobbying auch in Wien? Überraschende Ergebnisse, SWK 2004, 324.

³ Rs 68/79, *Just*, Slg 1980, 501, Rn 26.

⁴ Rs 33/76, *Rewe/Landwirtschaftskammer*, Slg 1976, 1989; Rs 45/76, *Comet*, Slg 1976, 2043.

⁵ Rs 199/82, *San Giorgio*, Slg 1983, 3595, Rn 12.

Anwendung ihrer kurzen verfahrensrechtlichen Ausschlussfristen aufgrund des ihm zugrunde liegenden Prinzips, dass nur die gemeinschaftsrechtswidrige Abgabenerhebung bekämpft werden kann, die rechtsgrundlos gezahlten Abgaben aber nicht erstattet werden müssen. Obwohl die betreffenden Mitgliedstaaten also über lange Jahre hinweg kassiert hatten, mussten sie praktisch gar nichts zurückzahlen.

2. Das Abwälzungsargument

Andere Mitgliedsstaaten, wie zB Dänemark und Italien, waren nicht gesegnet mit solchen Rückzahlungsschranken, die bereicherungsrechtliche Abwicklung solcher Klagen erfolgte dort mit langen materiell-rechtlichen Fristen. Man musste sich in diesen Ländern also andere Einschränkungen einfallen lassen. Wie in der Rs *Just* releviert, wurde so in Dänemark das Abwälzungsargument entwickelt und vom EuGH ohne weiteres akzeptiert. Demnach sollten Abgaben dann nicht erstattet werden müssen, wenn sie vom Abgabepflichtigen auf den Letztabnehmer weitergewälzt worden waren. Der Gerichtshof war dabei wohl in gewisser Weise von Gleichbehandlungserwägungen bezüglich der Mitgliedsstaaten geleitet. Mit den Worten von *Koen Lenaerts* hat der Gerichtshof mit dieser Entscheidung „seine Unschuld verloren“.

3. Entwicklung in Österreich

In Österreich handelt es sich bei der Abwälzungsproblematik um ein eher aktuelles Phänomen. Entsprechende Regelungen wurden auf Landesebene angesichts drohender Aufhebung der Getränkesteuer durch den EuGH mit der nicht wirklich verheimlichten und ausschließlichen Absicht eingeführt, die Rückzahlung dieser Steuer zu vermeiden⁶. Der VfGH nennt die Vorschriften nicht unpassend mit erfrischer Offenheit „Rückzahlungssperren“⁷.

In den neun Landesabgabenordnungen finden sich nun Vorschriften, die sinngemäß verfügen, dass eine Abgabe nicht zurückzuzahlen oder gutzuschreiben ist bzw – soweit noch nicht entrichtet – trotz ihrer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit noch nachzufordern ist, wenn die Abgabe wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabenschuldner getragen worden ist⁸. Bemerkenswert, aber im Hinblick auf das gesetzgeberische Motiv durchaus nicht überraschend, ist die Art dieser rückwirkenden Einführung. Es handelt sich dabei nämlich um echte Rückwirkung in dem Sinn, dass auch bereits entstandene Ansprüche wieder vernichtet werden.

Auf Bundesebene, also in der BAO, wird die Abwälzung nicht berücksichtigt. Sie ist definitiv auch kein relevanter Gesichtspunkt bei der Rückforderung privatrechtlich eingehobener Abgaben, die bereicherungsrechtlich zurückzufordern

⁶ Vgl ausführlich *Ehrke*, Rückzahlung der Getränkesteuer: Sind die landesabgabenrechtlichen Bereicherungsverbote gemeinschafts- und verfassungskonform? *ÖStZ* 2000, 518.

⁷ VfGH Erkenntnis vom 29.11.2000, B1735/00, VfSlg 16022.

⁸ Vgl etwa § 185 Abs 3 WAO.

sind. Keinerlei Rolle spielt das Abwälzungsargument also zB bei Benutzungsgeldern, die wie die Brennermaut von privaten Rechtsträgern eingehoben werden und daher zivilrechtlich zurückgefordert werden können⁹.

III. Gemeinschaftsrechtliche Bedeutung der Abgabenabwälzung

1. Abwälzung von EG-Abgaben

Der genaue Status des Abwälzungsarguments in der Dogmatik des gemeinschaftsrechtlichen Erstattungsanspruchs ist noch nicht in jeder Hinsicht abschließend geklärt, und zwar weder für die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger EG-Abgaben noch für gemeinschaftsrechtswidrige nationale Abgaben.

Im Kontext der Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger EG-Abgaben ist fraglich, ob die Abwälzung überhaupt einen relevanten Gesichtspunkt darstellt. Im Urteil *International Chemical Corporation* hat der EuGH bereits 1981 (wohl bereits inspiriert von der dänischen Lösung in *Just*) angedeutet, dass die Abwälzung ein relevanter Faktor bei der Erstattung von aufgrund ungültiger Verordnungen erhobenen Beträgen sein kann¹⁰. Im sekundären Abgabenrecht, etwa dem Zollkodex, wurde der Abwälzungseinwand jedoch nicht eingeführt¹¹.

2. Fakultative Berücksichtigung der Abwälzung

Hinsichtlich gemeinschaftsrechtswidriger nationaler Abgaben stellt sich die Frage, ob die Abwälzung nach Gemeinschaftsrecht zwingend zu berücksichtigen ist, ob also der Anspruch überhaupt erst entsteht, wenn nicht abgewälzt wurde, oder ob sie bloß berücksichtigt werden darf. Die Rs *Deville*¹² ist in dieser Hinsicht ambivalent, aber in *Comateb*¹³ und nicht zuletzt in *WWW*¹⁴ wurde wohl klargestellt, dass die Abwälzung fakultativ berücksichtigt werden kann. Für den EuGH ist die Abwälzung aber doch mehr als bloß ein berücksichtigungsfähiges national-rechtliches Tatbestandsmerkmal. Dies wird aus der Feststellung deutlich, dass das Gemeinschaftsrecht eine Erstattung nicht verlangt, wenn sie zur Bereicherung des Abgabepflichtigen führt. Dass der Gerichtshof für das Abwälzungsargument große Sympathien hegt, dessen Anwendung also nicht nur widerwillig als Ausfluss der Verfahrensautonomie hinnimmt, wird auch durch seine Großzügigkeit bei rückwirkender Einführung indiziert.

⁹ Vgl Rs C-157/02, *Rieser Internationale Transporte GmbH/Asfinag*, Slg 2004, I-1477; siehe dazu etwa *Schoißwohl*, EuGH: Rückerstattung gemeinschaftsrechtswidriger Mautgebühren, *ecolx* 2004, 422.

¹⁰ Rs 66/80, *International Chemical Corporation*, Slg 1981, 1191, Rn 24.

¹¹ Vgl Verordnung (EWG) Nr 2913/92 des Rates vom 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, AB1 1992 L 302/1, 50, insb Art 124 ff.

¹² Rs 240/87, *Deville*, Slg 1988, 3515.

¹³ Verb Rs C-192/95 bis C-218/95, *Comateb*, Slg 1997, I-165.

¹⁴ Rs C-147/01, *Weber's Wine World (WWW)*, Slg 2003, I-11365.

IV. Rechtspolitische Bewertung

Für Kritik gibt es zwei naheliegende Ansatzpunkte, nämlich erstens, dass die Abwälzungslösung ungerecht und zweitens für die Rechtsdurchsetzung hinderlich ist¹⁵. Zum ersten Kritikpunkt ist Folgendes zu sagen: Mit dem VfGH ist nicht davon auszugehen, dass die Endabnehmer flächendeckend eine Erstattung durchsetzen werden. Im Ergebnis führt der Abwälzungsgrundsatz also dazu, dass der Staat das Geld behalten kann. Dies wirft allerdings die Frage auf, warum die ungerechtfertigte Bereicherung des Delinquenten weniger problematisch sein soll, als die des primär betroffenen Adressaten der rechtswidrigen Handlung, noch dazu wo die Bereicherung des rechtswidrig handelnden Staates betragsmäßig eindeutig bestimmt ist, während die des Adressaten des Rechtsverstoßes ungemein schwierig zu bemessen ist. Dass eine Bereicherung der Abgabenschuldner bis zu einem gewissen Grad spekulativ bleiben muss, führt zum zweiten Kritikpunkt: Wegen ihrer inhärenten Unschärfe ist diese Regel schlecht für die Rechtsdurchsetzung, denn sie mindert den Anreiz, den Verstoß geltend zu machen.

Dagegen einzuwenden ist wohl, dass es sich beim Staat eben um einen privilegierten Normbrecher handelt, der die erlangten Einnahmen präsumtiv für das Allgemeinwohl einsetzt und daher auch grundsätzlich über die Abgabenhöhe verfügt. In diese Richtung geht wohl auch das pragmatische Motiv des EuGH, denn die Problematik hätte enorme Auswirkungen auf die Budgets der Mitgliedstaaten. Andererseits ist festzustellen, dass das Augenmerk des EuGH wohl prinzipiell in erster Linie auf der Beseitigung gemeinschaftsrechtswidriger Vorschriften liegt, und der Durchsetzung der Rechte Einzelner demgegenüber lediglich eine Art Hilfsfunktion zukommt.

V. Verfassungsrechtliche und gemeinschaftsrechtliche Schranken für die Berücksichtigung bestehender und die Einführung neuer Abwälzungsregelungen

Die Einführung der oben beschriebenen Rückzahlungssperren durch die Länder findet ihre verfassungsrechtlichen Schranken im Vertrauensschutz sowie im Sachlichkeitsgebot. Nach Ansicht des VfGH wurden die entsprechenden Verfahrensgrundsätze allerdings nicht verletzt, wobei man über die Stichhaltigkeit der Argumentation des VfGH wohl streiten kann¹⁶. Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht sind hier die Vorgaben des Äquivalenz- und des Effektivitätsgebotes zu beachten.

¹⁵ Vgl auch GA *Tesauro* in den Schlussanträgen in *Comateb* (FN 13), Rn 21.

¹⁶ Siehe dazu schon *Eilmansberger*, Vertrauensschutz und Rückerstattung gemeinschaftsrechtlich unzulässiger Abgaben, in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004), 174.

1. Effektivitätsgebot

Dass die Abwälzungsregelungen dem Maßstab des Effektivitätsgebots genügen, ist nunmehr durch die Rs *WWW* geklärt. Problematisch war idZ einmal die offenkundige Absicht, die Erstattung einer Gemeinschaftsnorm zu verhindern und die Rückwirkung des EuGH-Urteils noch weiter zu beschneiden als der EuGH es ohnehin schon selbst getan hat. Zum anderen stellte sich die Frage, ob die rückwirkende Einführung, und zwar die echt rückwirkende Einführung der Regelungen, die nach alter Rechtslage bereits wirksam entstandene Ansprüche wieder vernichtete, mit dem Effektivitätsgebot vereinbar ist. Was die zielgerichtete Einführung der Bereicherungsverbote betrifft, hat der EuGH kein Problem gesehen. Der Gerichtshof zeigte sich zufrieden damit, dass die Bereicherungsverbote auch für ein paar andere Länderabgaben gelten. Überraschend ist allerdings, dass den EuGH auch die rückwirkende Einführung nicht gestört hat, denn bei Fristen war diese bisher immer eindeutig unzulässig¹⁷. Die Erklärung dafür liegt, wie bereits ausgeführt, wohl darin, dass es sich im Grunde um etwas mehr als bloß eine berücksichtigungsfähige Anspruchsvoraussetzung handelt, nämlich schon um einen Teil des Anspruchs selbst. Daher ist auch die rückwirkende Einführung möglich.

2. Äquivalenzprinzip

Das Äquivalenzprinzip wurde an anderer Stelle im Rahmen des Generalthemas bereits erörtert. Nur kurz soll daher angeführt werden, dass die Frage, ob das Abwälzungsargument dem Äquivalenzgebot entspricht, vom EuGH in der Rs *WWW* behandelt und dem VfGH zur Beurteilung überlassen wurde. Was den Kerngehalt der Regelung betrifft, ist die Äquivalenz an sich nicht zweifelhaft, denn die Regelung gilt für alle Abgaben im Anwendungsbereich dieser Gesetze, wenn es davon auch nicht allzu viele gibt. Umstritten ist aber die Privilegierung jener Abgabepflichtigen, denen Anlassfallwirkung für eine vom VfGH aufgehobene Abgabenvorschrift, idR Aufhebung wegen Verstoßes gegen nationales Verfassungsrecht, zukommt. Vom VfGH wurde eine Diskriminierung hauptsächlich mit dem Hinweis darauf verneint, dass die Urteile von EuGH und VfGH hinsichtlich der Rückwirkung unterschiedlich wirken. Dieses Argument kann aber mE nicht ganz überzeugen. Natürlich trifft es zu, dass die Urteile von EuGH und VfGH unterschiedliche Wirkungen zeitigen. Es ist aber nicht zu erkennen, wie gerade dieser Unterschied es rechtfertigen soll, dass Erstattungsanträge danach diskriminiert werden, welches Gericht den Verstoß feststellt bzw *de facto* ob ein Verstoß gegen österreichisches Recht oder gegen Gemeinschaftsrecht gerügt wird. Denn dies läuft darauf hinaus, dass in Form der Ergreiferprämie ein Anreiz zur Klagsführung nur im Verfahren vor dem VfGH gewährt wird. Dabei muss man sich bewusst sein, dass diese Prämie nach der vom VfGH unterstellten Logik bzw dem Inhalt dieser Vorschriften ein ganz besonderes, weil systemwidriges, Privileg dar-

¹⁷ So EuGH in Rs C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg 2002, I-6325, Rn 37; Rs C-255/00, *Gründig Italiana*, Slg 2002, I-8003, Rn 42; vgl dazu *Eilmansberger*, The relationship between rights and remedies in EC law: In search of the missing link, CMLR 2004, 1199, 1221.

stellt. Denn nach dem VwGH geht es hier ja um eine Behalteregel, dh bei Eingreifen des Tatbestandes soll kein materieller Anspruch und dem Abgabenschuldner gegenüber keine Rechtswidrigkeit mehr bestehen. Dennoch soll dem Abgabenschuldner die unverdiente Erstattung und damit eine ungerechtfertigte Bereicherung offenbar zugestanden werden, um ihm einen Anreiz zu geben, ein Verfahren zu führen und die Rechtswidrigkeit aufzudecken.

Nun trifft es schon zu, dass im österreichischen, rückwirkungsfeindlichen Normprüfungsverfahren eine Ergreiferprämie sinnvoll ist, denn sie liefert den Anreiz, eine Rechtswidrigkeit geltend zu machen, den es im EG-Recht normalerweise nicht braucht. Das rechtfertigt aber mE nicht, die Ergreiferprämie in Bezug auf EG-Recht bzw EuGH-Urteile nun gänzlich zu beseitigen, noch dazu wo sie vom EuGH im *EKW*-Urteil, dem ersten Getränkesteuerfall, ja ausdrücklich gewährt wurde¹⁸.

VI. Maßgebliche Grundsätze für die Anwendung des Abwälzungsarguments

1. Vorbemerkung

Bei Anwendung des Abwälzungsgrundsatzes ist allgemein die Mahnung des EuGH zu beachten, diese Beschränkung eng auszulegen, da es sich dabei um die Beschränkung eines aus der Gemeinschaftsrechtsordnung abgeleiteten subjektiven Rechts handelt¹⁹. Konkret formuliert der Gerichtshof zwei zentrale Vorgaben für die inhaltliche Ausgestaltung und Anwendung nationaler „Bereicherungsverbote“, von denen vor allem die erste komplexer ist, als mitunter angenommen wird.

2. Keine Abwälzungsvermutung

Eine generelle Abwälzungsvermutung ist unzulässig, auch hinsichtlich bestimmter Abgabentypen (indirekter Abgaben). Dies bekräftigte der Gerichtshof zuletzt wieder in *Kommission/Italien*²⁰. So führt der EuGH aus, dass „[...] auch dann, wenn indirekte Abgaben nach nationalem Recht auf den Endverbraucher abgewälzt werden sollen und im Handel gewöhnlich auch ganz oder zum Teil abgewälzt werden, nicht generell davon ausgegangen werden kann, dass die Abgabe tatsächlich in jedem Falle abgewälzt wird. Denn die tatsächliche völlige oder teilweise Abwälzung hängt bei jedem Geschäftsvorgang von mehreren Faktoren ab, die ihn von anderen Fallkonstellationen unterscheiden. Somit ist die Frage der Abwälzung oder Nichtabwälzung einer indirekten Abgabe in jedem Einzelfall eine Sachverhaltsfrage, die in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt, das in der Würdigung der ihm vorgelegten Beweise frei ist [...]“²¹. Bereits in *Bianco*

¹⁸ Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co KG*, Slg 2000, I-1157.

¹⁹ Rs *WWW* (FN 14), Rn 95.

²⁰ Rs C-129/00, *Kommission/Italien*, Slg 2003, I-14637.

²¹ *Kommission/Italien* (FN 20), Rn 35.

und *Girard* hatte er festgestellt, dass die Möglichkeit und Wahrscheinlichkeit der Abwälzung eine für jeden Einzelfall zu beurteilende Sachverhaltsfrage ist, die von vielen Faktoren, insbesondere von der Marktstruktur, abhängig ist²².

3. Berücksichtigung von Umsatzeinbußen

Selbst wenn abgewälzt werden konnte, muss ein allfällig in Form einer Umsatzeinbuße eingetretener Schaden berücksichtigt werden. Während diese Rechtsfolge in *Just* noch als bloße Anregung verstanden werden konnte, sprach der Gerichtshof diesbezüglich zuletzt in *WWW* eine klare Anordnung aus²³. In diesem Zusammenhang ist es wichtig zu erkennen, dass Abwälzung und Umsatzeinbußen einander nicht ausschließen. Eine Erhöhung des Preises um die Abgabe kann auch bei Rückgang des Umsatzes profitabel sein, aber eben wegen des Umsatzrückgangs nicht so profitabel, dass die zusätzliche Abgabenbelastung damit zur Gänze finanziert werden könnte.

Vorweg ist festzuhalten, dass die zu behandelnde Prüfung äußerst schwierig ist. Manche zentralen Ergebnisse müssen daher spekulativ bleiben. Eine Schwierigkeit besteht darin, dass stets auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen ist, dh es ist für jeden Fall individuell zu beurteilen, welche Preisbildungsspielräume aufgrund der spezifischen Kostensituation des Unternehmens, aber auch aufgrund „seines“ Marktumfeldes bestanden. Pauschale Beurteilungsansätze, Feststellungen und Annahmen sind hier zwar notwendig, aber mE doch nur begrenzt praktikabel und potentiell auch problematisch, weil sie eine Verschiebung der vom EuGH der Behörde aufgebürdeten Beweislast bewirken könnten. Jedenfalls geboten ist einer starke Differenzierung nach Getränkearten, Branchen, Regionen, Betriebstypen, Kundenstrukturen etc²⁴, damit doch einigermaßen konkrete Aussagen auch für die spezielle Marktsituation des Antragstellers getroffen werden können. In vielen Fällen wird man angesichts dieser Schwierigkeiten eine begründete Feststellung gar nicht treffen können und an einer Schätzung daher nicht vorbeikommen²⁵.

4. Parameter für die Bestimmung einer Abwälzung

Nun zu einer näheren Betrachtung der beiden Kriterien Abwälzung und Umsatzverringering: Zunächst ist der maßgebliche Zeitpunkt zu bestimmen. Dieser ist abhängig davon, ob eine rechtswidrige Abgabe eingeführt oder, wie im Getränkesteuerfall, eine Abgabe rechtswidrig nicht aufgehoben wurde. Im ersten Fall müss-

²² Rs 331/85, *Bianco und Girard*, Slg 1988, 1099, Rn 17 bzw 20.

²³ Rs *WWW* (FN 14), Rn 98, 101.

²⁴ *IdS Lang*, Die landesabgabenrechtlichen Rückzahlungssperren im Lichte des Getränkesteuer-Urteils des EuGH vom 2.10.2003, C-147/01, ÖStZ 2003, 976, Abschnitt IV.3.

²⁵ So für die Getränkesteuer auch *Arnold*, Getränkesteuer: Ende in Sicht, GeS 2004, 38, 41; wie der VwGH zuletzt wieder unterstreicht, kommt eine Schätzung der Grundlagen für die Rückzahlung der Getränkesteuer für die Abgabenbehörde allerdings erst als *ultima ratio* in Frage, wenn diese im Verfahren nicht hinlänglich ermittelt werden konnten, so VwGH Erkenntnis vom 27.12.2004, 2004/16/0128.

te der maßgebliche Zeitpunkt die Einführung der Abgabe sein, im zweiten Fall wäre auf den Zeitpunkt abzustellen, an dem die Abgabe beseitigt werden sollte.

Im Folgenden soll nun die Abwälzung, die erste der beiden Voraussetzungen für die Rückzahlungssperre behandelt werden. Ob dem Abgabepflichtigen eine Abwälzung oder Weiterwälzung der Abgabe gelang (oder gelingen kann), ist anhand folgender beider Fragen zu beantworten: (i) kann bzw konnte die Abgabe im Preis untergebracht werden; und (ii) hat die Abgabe den ansonsten möglichen Unternehmensgewinn gemindert oder wird sie ihn mindern, dh wäre der Preis ohne die Abgabe überhaupt niedriger oder wäre er auch ohne die Abgabe auf demselben Niveau, sodass die Abgabe nur die Gewinnmarge verringert? Dieser zweite Aspekt ist für die Analyse besonders wichtig und wurde mE bisher zu wenig berücksichtigt.

Der erste Aspekt, nämlich ob die Abgabe im Preis enthalten sein kann, ist noch vergleichsweise einfach zu klären. Grundsätzlich ist dies zwar eine Frage der Preiselastizität der Nachfrage für das belastete Produkt, diese lässt sich in diesem Kontext aber auf die einfache Frage reduzieren, ob der Preis, der neben den Kosten auch die Abgabe abdeckt, noch einen gewinnbringenden Absatz erlaubt²⁶. Das heißt also, dass dann, wenn der Preis in Bezug auf das belastete Produkt insgesamt noch auskömmlich ist (dh nicht quersubventioniert werden muss), feststeht, dass eine Abwälzung möglich ist. Dass mit dem Verkauf des Produkts Gewinn erzielt wird, ist also zunächst einmal tatsächlich ein aussagekräftiger Indikator für die Beurteilung der Abwälzung der Abgabenbelastung²⁷. Bei indirekten Steuern, die Teil der variablen Kosten sind, muss die ganze Abgabe im Preis unterzubringen sein. Bei direkten Steuern, die eher Fixkosten sind, muss ein aliquoter Teil im Preis enthalten sein.

Nun ist bei der Beurteilung der Abwälzung aber noch, und das wird mE zu wenig gesehen, ein zweiter Faktor zu berücksichtigen: Dass die Abgabe aus dem Preis finanziert werden konnte, dass das betroffene Unternehmen also Gewinne schreibt, ist zwar eine notwendige, aber noch keine hinreichende Bedingung für die Annahme einer Abwälzung. Die für die Abwälzung entscheidende Frage ist ja, so heißt es ausdrücklich in den Länderregelungen, wer die Abgabe wirtschaft-

²⁶ Wird die Abgabe schon lange eingehoben und zeigt die Erfahrung, dass ein gewinnbringender Absatz möglich war, kann hier die Möglichkeit zur Abwälzung angenommen werden. Unklar erscheint allerdings, wie vorzugehen ist, wenn ein Unternehmen trotzdem Verluste schreibt. Ist dann die ganze Abgabe zu erstatten oder nur ein aliquoter Teil davon? Vgl dazu für aliquoten Teil *Panosch*, Nochmals zum Getränkesteuer-Urteil des EuGH vom 2.10.2003, Rs C-147/01 – Warum die Beachtung des Urteils durch die Abgabenbehörden der Gemeinden gar nicht so schwierig ist – Berücksichtigung bereits durch die Abgabenbehörden 1. Instanz möglich, SWK 2004, 41.

²⁷ In einer WIFO-Studie aus dem Jahre 2000 findet sich die Feststellung, dass die Überwälzung der Getränkesteuer umso wahrscheinlicher ist, je höher die betriebspezifischen Rohaufschläge sind, vgl *Lehner/Brandner/Kratena/Smeral/Wüger*, Überwälzung der Getränkesteuer, WIFO-Gutachten vom November 2000; zur Relevanz von Verlusten auch *Novacek*, EuGH und VwGH zu den landesabgabenrechtlichen Rückzahlungs-(Bereicherungs-) Verboten, RdW 2004/153.

lich trägt. Hinsichtlich des abgabepflichtigen Unternehmens ist daher nicht nur zu prüfen, ob die Abgabe unmittelbar Verluste beim Absatz der Ware verursacht, sondern auch und vor allem, ob die Abgabe seinen unternehmerischen Gewinn belastet oder die Abgabe wirklich nur mit dem Preis weitergewälzt wird und diese somit ein neutraler Kostenfaktor (Durchlaufposten) ist. Zentraler Parameter ist hier also das Preisniveau ohne Abgabe. Wenn der gewinnmaximierende Preis auch ohne Abgabenbelastung am Markt durchzusetzen gewesen wäre, wäre die Abgabe bloß gewinnmindernd. Das ist regelmäßig aber nicht ohne weiteres feststellbar, insbesondere wenn der Preis sich bereits am, durch die Preiselastizität der Nachfrage gezogenen, Preisplafond bewegt. Hier kommen nun die Marktverhältnisse ins Spiel. Die entscheidende Variable ist hier nämlich der herrschende Binnenwettbewerb. Je monopolistischer ein Markt ist, desto eher wird sich der Preis unabhängig von den Kosten und einer allfälligen Abgabenbelastung am oberen Preisplafond anlehnen. Liegt dieser weit über dem Kostenniveau, ist also eine große Gewinnspanne möglich, wird die Abgabe schlicht gewinnmindernd sein²⁸. Wenn dagegen intensiver Wettbewerb herrscht, sollte der Entfall der Abgabe sofort dazu führen, dass der Preis in Richtung der Kosten heruntergedrückt wird²⁹. Die Abgabe wird dann tatsächlich nur weitergewälzt. IdZ relevant sind etwa die kartellrechtlich bewährten Parameter der Gesamtmarktkonzentration, messbar etwa mit dem Hirschman-Hirschman-Index (HHI)³⁰, sowie andere Oligopolparameter, wie etwa die Produkthomogenität etc. Wichtige Indizien sind aber auch die Preisentwicklung seit der Abschaffung bzw Einführung der Abgabe³¹.

Zusammenfassend ist eine Abwälzung also nur anzunehmen, wenn zwischen dem durch die Preiselastizität der Nachfrage gezogenen oberen Preisplafond, jenseits dessen eine weitere Preiserhöhung nicht mehr profitabel wäre, und dem Marktpreis, der je nach Wettbewerbssituation nahe an diesem Plafond oder nahe an dem kostendeckenden, auch den Unternehmerlohn einschließenden, Preisniveau liegen wird, noch „Luft“ für die Abgabe ist.

²⁸ Ähnliche Überlegungen werden im Schrifttum zum US-amerikanischen Antitrust-Recht zur Beantwortung der Frage angestellt, welche Vertriebsstufe durch wettbewerbswidrige Preisgestaltung tatsächlich geschädigt wird (Antitrust Injury) und daher im zivilen Schadenersatzprozess (Private Antitrust Action) klagslegitimiert sein soll. Der US Supreme Court entscheidet diese Frage pragmatisch zugunsten des ersten direkten Abnehmers, der unabhängig von einer eventuellen Abwälzung den dreifachen (Treble Damages) Monopolverdienst des Monopolisten bzw der Kartellanten einklagen kann. Siehe *Illinois Brick Co. v. Illinois*, 431 U.S. 720 (1977); vgl dazu *Hovenkamp*, Commentary: The Indirect-Purchaser Rule and Cost-Plus Sales, 103 Harv. L. Rev. 1717 (1990).

²⁹ Ich komme hier also zu einem gegenteiligen Schluss wie die Autoren der WIFO-Studie 2000.

³⁰ Siehe dazu die Bekanntmachung der Kommission, Leitlinien zur Anwendbarkeit von Artikel 81 EG-Vertrag auf Vereinbarungen über horizontale Zusammenarbeit, ABI 2001 C 3/2, Tz 29.

³¹ Allerdings ist bei der Analyse dieser Zusammenhänge zu beachten, dass die Abgabe selbst zu einer Starrheit des Wettbewerbs geführt haben kann, indem sie einseitige Effekte gefördert und so den Preiswettbewerb beschädigt haben kann.