

Keine Rückzahlungssperre für die (seinerzeitige) Ankündigungsabgabe

Nur eingeschränkter Anwendungsbereich der Rückzahlungssperrgesetze der Länder

Ein klarstellendes VfGH-Erkenntnis mit „Fernwirkung“

VON HON.-PROF. DR. WOLF-DIETER ARNOLD*)

Das Urteil des EuGH über das Ersuchen des VwGH um Vorabentscheidung zur Rückzahlungssperrregelung des § 185 Abs. 3 WAO (Rs. C-147/00) steht noch aus. In der Verhandlung vor dem EuGH haben die Bundesregierung und die Abgabenberufungskommission Wien im Rahmen der Diskussion, ob der Äquivalenzgrundsatz verletzt wurde, auch¹⁾ ins Treffen geführt, dass § 185 Abs. 3 WAO nicht nur Getränkesteuerfälle betreffe, sondern in Wien bereits in einem eine andere Abgabe betreffenden Fall angewendet wurde²⁾. Das Erkenntnis des VfGH zu dieser „anderen“ – mit Alibifunktion ins Treffen geführten – Causa liegt nun vor. Es ist nicht nur für die belangte Abgabenberufungskommission Wien im Einzelfall negativ, sondern hat auch darüber hinausgehende Auswirkungen (und zwar nicht nur im innerstaatlichen Bereich, sondern – des aufgezeigten Zusammenhanges wegen – vermutlich auch im Bereich des Gemeinschaftsrechts).

I. Das Umfeld der Rückzahlungssperrregelungen

Noch bevor das Urteil des EuGH vom 9. 3. 2000 Rs. C-137/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien u. a.* in Sachen österreichische Getränkesteuer ergangen war, haben – veranlasst durch die als richtungsweisend angesehenen Schlussanträge des Generalanwalts in dieser Rechtssache – einzelne Landesgesetzgeber, so auch der Wiener Landesgesetzgeber, Rückzahlungssperrregelungen (siehe z. B. § 185 Abs. 3 WAO) erlassen. Der VfGH hat der Wiener Regelung (§ 185 Abs. 3 WAO) in seinem Erk. 29. 11. 2000 B 1735/00 VfSlg. 16.022/2000 Verfassungskonformität attestiert (zu einer vergleichbaren Regelung des § 182 a Sbg. LAO siehe das VfGH-Erk. 28. 9. 2001 B 588/01).

Unabhängig von dieser rein innerstaatlichen Beurteilung ist die Frage offen, ob die durch das befürchtete (und am 9. 3. 2000 verkündete) Urteil des EuGH i. S. Getränkesteuer veranlassten Rückzahlungssperrregelungen der Länder nicht dieses Urteil unterlaufen (bzw. überhaupt Gemeinschaftsrecht verletzen). Der VwGH hat diesbezüglich am 23. 3. 2001 an den EuGH ein (weiteres) Ersuchen um Vorabentscheidung – auch in dem vom VfGH abgetretenen Beschwerdefall, der zu dessen Erk. Slg. 16.022/2000 geführt hatte – gestellt³⁾. Wie in meinem Bericht über diese Verhandlung⁴⁾ festgehalten, wurde der § 185

*) Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold ist Partner einer Rechtsanwalts-Partnerschaft, die im Verfahren B 773/02 den Beschwerdeführer vor dem VfGH vertreten hat.

1) Zum Hauptstreitpunkt im Bereich des Äquivalenzgrundsatzes, ob die Berücksichtigung innerstaatlicher Anlassfälle (Art. 139 bzw. Art. 140 B-VG) einerseits und das Unterlaufen des Urteils des EuGH vom 9. 3. 2000 Rs. C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien u. a.* zu Lasten der ohnedies empfindlich eingeschränkten Zahl derjenigen, die sich auf das Urteil berufen können (also – wenn man so sagen will – zu Lasten der Anlassfälle für das Urteil des EuGH), durch die Rückzahlungssperrregelung andererseits eine Diskriminierung des EuGH-Urteils darstelle, siehe – weitgehend bejahend, auch wenn dem Generalanwalt die umfassende Erörterung vor dem Gerichtshof „nicht eingehend“ genug war – die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 20. 3. 2003 in der Rs. C-147/00 Rn. 36 bis 39. Zur aufgezeigten Frage im Rahmen des Effektivitätsgrundsatzes siehe dortselbst Rn. 32.

2) Siehe Arnold im Verhandlungsbericht SWK-Heft 2/2003, Seite S 58 ff., insbesondere Fn. 10.

3) Siehe SWK-Heft 2/2003, Seite S 58 ff. Das Schwergewicht der Fragestellung des VwGH liegt in der Auswirkung auf vor der Kundmachung der Novelle entstandene Steuerschuldverhältnisse, doch hat der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen – meiner Anregung folgend – darauf hingewiesen, dass die streitige Novelle „unter allen Gesichtspunkten zu prüfen [sei] und nicht nur unter dem der Rückwirkung“ (Rn. 25).

4) SWK-Heft 2/2003, Seite S 58 (siehe insbesondere Fn. 10).

Abs. 3 WAO von der Bundesregierung und der Abgabenberufungskommission Wien u. a. mit dem Argument verteidigt, der Gesetzestext sei allgemein gehalten, umfassend formuliert und nicht allein auf die Getränkesteuer zugeschnitten. Die Anwendung in einem (!) anderen Wiener Rechtsstreit, in einem Ankündigungsabgabefall, erweise, dass kein Verstoß gegen den Äquivalenzgrundsatz vorliege⁵⁾.

II. Der dem VfGH-Erk. 3. 3. 2003 B 733/02 zugrunde liegende Sachverhalt

Wien hat Ankündigungsabgabe für Rundfunkwerbung unter Zugrundelegung des Studioprinzips erhoben (Beschluss des Wr. Gemeinderats vom 26. 4. 1985 ABl. der Stadt Wien 21/1985 i. d. F. Beschluss 24. 11. 1994, ABl. der Stadt Wien Nr. 49/1994). Der VfGH hat im Erk. Slg. 15.395/1998 jedoch ausgesprochen, dass als Bemessungsgrundlage für die Ankündigungsabgabe lediglich der „lokale Reklamewert“ herangezogen werden dürfe. Der Bundesgesetzgeber hat daraufhin die Verfassungsbestimmung des § 15 a FAG 1997⁶⁾ erlassen, die – grob gesprochen – rückwirkend die bisherige Praxis sanieren sollte.

So wie jeweils unter vielfacher Verletzung der Entscheidungspflicht die Gemeinden auf das (mit anders lautendem Ergebnis erhoffte) Getränkesteuerurteil des EuGH warteten oder nach dem VfGH-Erk. 13. 12. 2001 B 2251/97 i. S. Energieabgabenvergütung die Abgabenbehörden des Bundes auf eine (erhofftermaßen wirksam ausgesprochene rückwirkende) Genehmigung durch die Europäische Kommission, haben auch hier die Abgabenbehörden der Stadt Wien durch Verfahrensverzögerungen versucht, in den Genuss der (angestrebten) rückwirkenden Bestimmungen des § 15 a FAG 1997 zu gelangen.

In der Zwischenzeit haben sie – rechtswidrigerweise⁷⁾ – auf Vorschreibungen von Ankündigungsabgaben verbal den „Faktor 2“ angewendet und damit de facto den Steuersatz verdoppelt, mit der Begründung, man müsse auch den vorgeblich in Wien entsprechend „höheren Reklamewert“ berücksichtigen. Der Abgabepflichtige musste für die hier verfahrensgegenständlichen Kalendermonate diese rechtswidrige Vorschreibung hinnehmen, um – im Besitz eines rechtskräftigen Bescheides bleibend – nicht (wie für die überwiegende Anzahl der strittigen Kalendermonate) in den Anwendungsbereich der rückwirkenden Bestimmungen des § 15 a FAG 1997 zu fallen⁸⁾. Um nun dieses Guthaben des Abgabepflichtigen nach wie vor nicht herausgeben zu müssen, beriefen sich die Wiener Abgabenbehörden zuletzt auf die Rückzahlungssperrregelung des § 185 Abs. 3 WAO und behaupteten, „andere“ hätten die rückgeforderte Ankündigungsabgabe (wirtschaftlich) getragen. All das, was letztlich in der VfGH-Beschwerde vortragen und vom VfGH als zutreffend attestiert wurde, war bereits Gegenstand des von der Abgabenberufungskommission Wien uneinsichtig verworfenen Berufungsvorbringens.

⁵⁾ Dazu, dass ich dem Gerichtshof (da ich zufälligerweise auch diesen Fall vor dem VfGH vertreten habe) dartun konnte, dass dortselbst die Anwendung der Rückzahlungssperrregelung nur Alibifunktion hat, und dass sich die Stadt Wien beharrlich weigert, eine Rückzahlung von Ankündigungsabgaben vorzunehmen und dazu eben die unterschiedlichsten Argumente und nach jeweiliger Verwerfung durch eines der Höchstgerichte jeweils einen neuen Rechtsgrund heranzieht, siehe den in Fn. 2 bereits zitierten Verhandlungsbericht dortselbst, insbes. Fn. 10.

⁶⁾ Im VfGH-Erk. 29. 6. 2000, G 19, 20/00, V 9, 10/00 hat der VfGH ausgesprochen, dass diese Bestimmung gegen das rechtsstaatliche Prinzip und das Gleichheitsprinzip, gegen das föderalistische Prinzip und das den Gemeinden verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf Selbstverwaltung verstoße, dass aber diese Eingriffe in Summe nicht so schwer wiegend und umfassend seien, dass Art. 44 Abs. 3 B-VG hätte Anwendung finden müssen.

⁷⁾ Siehe VfGH-Erk. 4. 10. 2000, B 2060/99.

⁸⁾ Der Versuch der Wiener Abgabenbehörden, neben den rechtskräftigen Bescheid einen weiteren, auf § 15 a FAG 1997 gestützten zu setzen und so das (durch Anwendung des rechtskräftigen Faktors 2 ohnedies erheblich geminderte) Guthaben des Abgabepflichtigen zu vernichten, scheiterte vor dem VfGH zu 2001/17/0043 (Erk. 21. 5. 2001).

Die Abgabenberufungskommission vertrat in der Tat beispielsweise die Ansicht, auch wenn die Kunden des Rundfunkunternehmens namentlich feststünden und auch die einzelnen Beträge an Ankündigungsabgabe dokumentiert seien, komme die Rückzahlungssperrregelung zur Anwendung (weiterführend siehe IV.).

III. Das VfGH-Erk. 3. 3. 2003 B 773/02

Dazu hat der VfGH im Zuge der Behandlung der Beschwerde gegen den Berufungsbekleid der Abgabenberufungskommission Wien klare Worte gefunden. Nach einer zusammengefassten Wiedergabe der Entscheidungsgründe des Erk. VfSlg. 16.022/2000 hat der VfGH ausgeführt:

„2.2. Der Gerichtshof hat damit nicht nur festgestellt, daß nach der hier maßgebenden Rechtslage ein Anspruch auf Abgabenerstattung auch im Fall der nachträglichen Rückgängigmachung der Abgabenüberwälzung anzunehmen ist, sondern auch implizit zum Ausdruck gebracht, daß die in § 185 Abs 3 WAO vorgesehene Rückzahlungssperre und die damit einhergehende Begünstigung des Steuergläubigers zulasten der Steuerträger unsachlich wäre, wenn im Fall erfolgter Überwälzung nach den tatsächlichen und rechtlichen Umständen eine umfassende und gleichmäßige Rückabwicklung allfälliger Erstattungen, somit eine Entlastung der Steuerträger, ohnehin in praktikabler Weise möglich ist. Daraus folgt aber auch, daß die Anwendung der Rückzahlungssperre bei einer Abgabe verfassungsrechtlich bedenklich (weil sachlich nicht gerechtfertigt) wäre, bei der der formale Steuerschuldner ersichtlich nur aus Vereinfachungsgründen zur Entrichtung der Abgabe herangezogen wird, der ‚Überwälzungsprozeß‘ auf den – ohnehin bekannten – Steuerträger vom Normsetzer selbst gesteuert wird und es im Fall der Erstattung unschwierig zu einer Entlastung der Steuerträger kommen kann.

3.1. Dies ist aber hier der Fall. § 6 Abs 3 der Wiener Ankündigungsabgabeverordnung sieht für die hier in Rede stehenden Ankündigungen durch Rundfunk vor, daß der Inhaber des Rundfunkunternehmens, das die Ankündigungen ausstrahlt, ‚die Abgabe zu entrichten‘ hat. Der Begriff des Steuerschuldners wird in dieser Norm, aber auch sonst in dieser Verordnung vermieden. Die Vorschrift fährt dann fort: ‚Er ist berechtigt, die Abgabe vom Ankündigenden einzuziehen. Dieser haftet mit dem Inhaber des Unternehmens zur ungeteilten Hand für die Abgabe.‘ Der Verordnungsgeber hat damit eine Abgabe konzipiert, bei der er aus leicht nachvollziehbaren Gründen der Einhebungsvereinfachung die Entrichtungspflicht (und damit die formale Abgabenschuldnerschaft) zwar den Inhabern der Rundfunkunternehmen, somit einer kleinen Gruppe von Abgabepflichtigen, auferlegt hat. Ausdrücklich wird der Entrichtungspflichtige aber ermächtigt, die Abgabe bei den Ankündigenden einzuziehen. Der Zugriff auf diese – die auch nicht im Sinn der hg Entscheidung VfSlg 16.022/2000 als Letztverbraucher zu betrachten sind – wird dem Abgabengläubiger derart offen gehalten, daß den Ankündigenden eine persönliche Haftung auferlegt wird, der überdies durch die Wendung ‚zur ungeteilten Hand‘ besonderes verbales Gewicht verliehen wird (obwohl die persönlich Haftenden bereits nach § 5 Abs 1 WAO durch die Geltendmachung der Haftung zu Gesamtschuldnern werden). Dem Inhaber des Rundfunkunternehmens kommt damit formal zwar die Position eines Steuerschuldners zu, wirtschaftlich ist er hingegen bloß die Entrichtungsstelle für die eigentlich abgabepflichtigen werbenden Unternehmen (vgl auch § 6 Abs 2 leg cit, wonach die Entrichtungspflicht – und damit die Steuerschuldnerschaft – auch formal auf den Ankündigenden übergeht, wenn er sich nicht eines Vermittlers bedient).

3.2. Anders als im Fall der (dem hg Erkenntnis VfSlg 16.022/2000 zugrundeliegenden) Getränkesteuer liegt hier somit keine Abgabe auf den Letztverbrauch vor, bei der die Steuerträger in der Anonymität des Marktes verborgen bleiben und die Überwälzung als Ergebnis eines marktabhängigen Preisbildungsprozesses anzusehen ist. Nach der Art der hier zu beurteilenden Abgabe und der ihr zugrundeliegenden Sachverhalte ist vielmehr im Falle einer rechtswidrigen Abgabenerhebung eine Entlastung der durch die Einziehung Belasteten möglich und zu erwarten. Das entspricht offenbar auch der Auffassung

des VfGH, der in dem die bf Partei (und denselben Zeitraum) betreffenden Erk 21. 5. 2001, 2001/17/0043, diesbezüglich Folgendes ausgesagt hat:

„Zum anderen kann angesichts des Kundenkreises bei den Werbeleistungen der bf Partei – im Gegensatz zu dem Kreis der Käufer von Getränken zB im Detailhandel – nicht gesagt werden, dass der bf Partei als Abgabenschuldnerin durch die Verringerung der Abgabenschuld im Hinblick auf eine bereits erfolgte wirtschaftliche Überwälzung der (entsprechend der vormaligen Verwaltungspraxis im Bemessungszeitraum noch unverringerten) Abgabenbelastung ungerechtfertigte Mehrgewinne zukämen und in jedem Fall verbleiben würden.“

Bei einer solchen Rechts- und Sachlage gibt es aber keinen Grund, der es rechtfertigen könnte, im Fall der gesetzwidrigen Abgabenerhebung den Abgabenertrag dem Abgabengläubiger zu belassen.

- 3.3. Die Beschwerde weist zu Recht darauf hin, daß für persönlich Haftende – auch wenn man sie nicht schon nach § 51 Abs 1 WAO als Abgabepflichtige ansieht – nach § 51 Abs 2 WAO die für Abgabepflichtige getroffenen Anordnungen, soweit nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß gelten, sodaß schon angesichts der vom Normsetzer verwendeten Terminologie in Frage gestellt werden kann, ob die Ankündigungsabgabe (iSd § 185 Abs 3 WAO) von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wird. Bei diesem zweifelhaften Wortlaut gebieten die oben angestellten Überlegungen zur Vermeidung eines gleichheitswidrigen Ergebnisses aber eine verfassungskonforme Interpretation der Art, daß Rückzahlungsansprüche bei der hier zu beurteilenden Ankündigungsabgabe von § 185 Abs 3 WAO nicht erfaßt sind.
4. Bei diesem Ergebnis muß nicht untersucht werden, ob eine Rückzahlungssperre überhaupt auch in jenen Fällen verfassungsrechtlich unbedenklich ist, in denen Erstattungsansprüche nicht auf Grund von Normaufhebungen entstanden sind (vgl dazu auch das § 182 a der Salzburger LAO betreffende hg Erk vom 28. 9. 2001, B 588/01, in dem eine Beschränkung auf Fälle der Normaufhebung jedenfalls als sachlich gerechtfertigt angesehen wurde).
5. Die bel Beh hat nach dem Gesagten der dem Bescheid zugrundeliegenden Rechtsvorschrift (§ 185 Abs 3 WAO) fälschlich einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt, indem sie sie auch auf den Fall der Ankündigungsabgabe angewendet hat.“

IV. Folgerungen aus dem VfGH-Erk. B 773/02 für die Rückzahlungssperrgesetze der Länder

1. Im Fall der gesetzwidrigen (bzw. bei gesetzlicher Grundlage: verfassungswidrigen) Abgabenerhebung darf auch unter Zugrundelegung der Rückzahlungssperrregelungen der Länder der Abgabenertrag nicht (mit einem Bereicherungs[vermeidungs]argument) dem Abgabengläubiger belassen werden (und damit diesen bereichern), wenn
 - die Abgabenüberwälzung nachträglich rückgängig gemacht wird, aber auch schon dann, wenn
 - der formale Steuerschuldner ersichtlich nur aus Vereinfachungsgründen zur Entrichtung der Abgabe herangezogen wird und es „im Fall der Erstattung⁹⁾“ ungeschwierig zu einer Entlastung des Steuerträgers kommen kann“.

Mit der (in Übereinstimmung mit landesgesetzlichen Regelungen) auf Verordnungsstufe stehenden Wiener Regelung zur Ankündigungsabgabe war der Ankündigende nicht nur zum Steuerträger, sondern auch zum „zur ungeteilten Hand“ Haftenden bestimmt worden. Angesichts der Bestimmungen des § 51 WAO (entspricht § 77 BAO) ist der Ankündigende aus zweierlei Gründen niemand, hinsichtlich dessen gesagt

⁹⁾ Zuerst die Erstattung an den formellen Steuerschuldner und dann die Entlastung des Steuerträgers!

werden könnte, „dass die Abgabe wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen“ wird. Die Rechtsansicht der Abgabenberufungskommission Wien hatte den zugrunde liegenden Rechtsvorschriften in unvertretbarer Weise einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellt. Nach den Gesetzen der Logik ohnedies nicht nachvollziehbare Argumente der Abgabenbehörden, der Rückforderungswerber sei nach wie vor bereichert, weil er die (noch nicht zurückerhaltene!) Abgabe nicht demjenigen ausbezahlt habe, an den er sie überwältigt habe (dazu siehe Fn. 9), bzw. – man höre und staune – er hätte, um den Rückforderungsanspruch zu wahren, die Überwälzung seinerzeit gar nicht vornehmen dürfen, sollten ein für alle Mal der Vergangenheit angehören¹⁰⁾.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde hatte den Steuerschuldner auf die aktuelle Situation des Steuerträgers verwiesen und deshalb den Rückforderungsanspruch des Steuerschuldners bestritten, dem Steuerträger selbst aber – ungeachtet § 51 WAO – jedweden Rechtsschutz im Bereich der Rückforderung abgesprochen.

2. Der Anwendungsbereich der Rückzahlungssperrgesetze der Länder ist jedenfalls ein eingeschränkter¹¹⁾. Das vor dem EuGH zur Verteidigung der Rückzahlungssperre des § 185 Abs. 3 WAO vorgetragene Argument des allumfassenden Anwendungsbereichs ist jedenfalls durch das vorliegende VfGH-Erk. widerlegt. Die Aussage des VfGH, dass „bei der Getränkesteuer die ... Steuerträger (gemeint offenkundig: in vielen Fällen) in der Anonymität des Marktes verborgen bleiben und die Überwälzung als Ergebnis eines marktabhängigen Preisbildungsprozesses anzusehen ist“, ist gemeinschaftsrechtlich auch unter dem Aspekt von Bedeutung, dass im Zuge einer Rückzahlungssperrregelung demjenigen, der die Rückzahlung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe begehrt, nicht schematisch das Argument entgegengehalten werden kann, die (in Anspruch genommene) Überwälzungsmöglichkeit schließe per se die Bereicherung mit ein. Der Betreffende darf durch die (volle) Verweigerung der Rückzahlung nicht wirtschaftlich geschädigt werden. Der bloße Umstand, dass die durch die Abgabe hervorgerufene Belastung beispielsweise auf einen Kunden abgewälzt worden sei, bedeutet nämlich – so über die bisherige, selbstredend zitierte einschlägige Judikatur hinaus treffend der Generalanwalt¹²⁾ – nicht zwingend, dass der Einzelhändler keine wirtschaftliche Einbuße erlitten habe, da er möglicherweise die mit der Abgabe verbundene Belastung mit dem normalen Preis selbst getragen habe oder Umsatzverluste habe hinnehmen müssen, indem er in Anbetracht der Abgabe die Preise erhöht habe.

¹⁰⁾ Aus den Gründen des vorliegenden Erk. ist auch der an sich schon abwegigen Argumentation im Bereich der Getränkesteuer der Boden entzogen, da der Konsument vor dem 9. 3. 2000 (als Steuerträger) gegen den Steuerschuldner nicht „Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf“ eingelegt habe (siehe Spruchpunkt 3. des Urteils des EuGH vom 9. 3. 2000, Rs. C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien u. a.*), käme die Rückzahlungssperrregelung zur Anwendung, zumal sich der Steuerträger (zivilrechtlich?) auf das Urteil nicht berufen dürfe. Der Rückforderungsanspruch des Konsumenten (Endverbrauchers) mag – zu einem hier nicht näher zu untersuchenden Zeitpunkt – verjähren, durch das Urteil des EuGH wurde in *seiner* zivilrechtlichen Ansprüche jedoch nicht eingegriffen.

¹¹⁾ Die gegenständliche Beschwerde hat der belangten Behörde zum Vorwurf gemacht, es sei gesetzlos (und damit willkürlich), wenn die belangte Behörde den eingeschränkten Anwendungsbereich des § 185 Abs. 3 WAO missachtet (vgl. zum eingeschränkten Anwendungsbereich des § 182 a Sbg. LAO VfGH 28. 9. 2001, B 588/01).

¹²⁾ Siehe die Schlussanträge des Generalanwalts in der Rs. C-147/00, zusammenfassend Rn. 52, insbesondere aber Rn. 48: „So kann sich ein Wirtschaftsteilnehmer beispielsweise dafür entscheiden, die Erhöhung seiner Einzelhandelspreise zu beschränken und seine Verkäufe dem Umfang nach beizubehalten, indem er seine Gewinnspanne beschränkt, um die Steuer ganz oder teilweise zu kompensieren. Wenn er sich stattdessen dafür entscheidet, seine Preise um genau den Betrag der Steuer zu erhöhen, stellt er vielleicht fest, dass seine Gewinne deshalb zurückgehen, weil er weniger verkauft. Er kann sich sogar dafür entscheiden, die Steuer teilweise selbst zu kompensieren, und dennoch einen Rückgang bei den Verkäufen feststellen. In all diesen Fällen (die in einer Situation ausgeprägten Wett-

bewerbs zwischen Wirtschaftsteilnehmern denkbar sind) wird er als Ergebnis der Belastung mit einer rechtswidrigen Abgabe wirtschaftliche Verluste erlitten haben, sodass sich weder sagen lässt, er habe die (gesamte) Belastung durch diese Abgabe auf Dritte abgewälzt, noch, er wäre ungerechtfertigt bereichert, falls ihm die Abgabe (oder ein entsprechender Anteil davon) erstattet würde.“