

|

61994J0286

Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 18. Dezember 1997. - Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) und Sanders BVBA (C-47/96) gegen Belgische Staat. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Hof van beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge - Belgien. - Sechste Richtlinie 77/388/EWG - Geltungsbereich - Recht auf Vorsteuerabzug - Zurückbehaltung des geschuldeten Mehrwertsteuersaldos - Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. - Verbundene Rechtssachen C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96.

Sammlung der Rechtsprechung 1997 Seite I-07281

Leitsätze

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Vorsteuerabzug - Erstattung des Überschusses - Zurückbehaltungsmaßnahmen bei Verdacht von Steuerhinterziehungen oder des Bestehens weiterer Mehrwertsteuerforderungen - Zulässigkeit - Voraussetzung - Verhältnismässigkeit

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 18 Absatz 4)

Leitsätze

Nationale Maßnahmen, die es den zuständigen Steuerbehörden ermöglichen, erstattungsfähige Steuerbeträge sicherungshalber dann zurückzubehalten, wenn der Verdacht von Steuerhinterziehungen besteht oder wenn diese Behörden eine Mehrwertsteuerforderung geltend machen, die sich nicht aus den Erklärungen des Steuerpflichtigen ergibt und von diesem bestritten wird, verstossen grundsätzlich nicht gegen Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, wonach die Mitgliedstaaten dann, wenn der Betrag der Vorsteuerabzuege den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer übersteigt, den Überschuß entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder erstatten können.

Auf solche Maßnahmen, die ein Mitgliedstaat in Ausübung seiner Zuständigkeit für Mehrwertsteuersachen getroffen hat, ist jedoch der Grundsatz der Verhältnismässigkeit anwendbar, soweit diese Maßnahmen dann, wenn sie über das zur Erreichung ihres Zieles

Erforderliche hinausgingen, die Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, insbesondere die Regelung des Vorsteuerabzugs, die einen wesentlichen Bestandteil dieses Systems darstellt, beeinträchtigen würden.

Es ist Sache des nationalen Gerichts, die Verhältnismässigkeit der fraglichen Maßnahmen und ihrer Anwendung durch die zuständige Verwaltung zu prüfen. Als Folge einer solchen Prüfung sind nationale Bestimmungen oder ihre Auslegung ausser Anwendung zu lassen, die einer effektiven gerichtlichen Kontrolle insbesondere der Eilbedürftigkeit und der Notwendigkeit der Zurückbehaltung des erstattungsfähigen Steuersaldos entgegenstehen oder es dem Steuerpflichtigen verwehren, gerichtlich die Ersetzung der Zurückbehaltung durch eine andere, für den Schutz der Interessen der Staatskasse ausreichende, jedoch für ihn weniger einschneidende Sicherheit zu beantragen, oder die verhindern, daß die vollständige oder teilweise Freigabe in allen Stadien des Verfahrens angeordnet werden kann. Ausserdem verstieße es gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit, wenn der Berechnung der von der Staatskasse geschuldeten Zinsen im Fall der Freigabe nicht der Tag als Verzinsungsbeginn zugrunde gelegt würde, an dem der betreffende Mehrwertsteuersaldo hätte erstattet werden müssen.

Entscheidungsgründe

1 Der Hof van Beroep Antwerpen (Rechtssachen C-286/94 und C-340/95), die Rechtbank van eerste aanleg Brüssel (Rechtssache C-401/95) und die Rechtbank van eerste aanleg Brügge (Rechtssache C-47/96) haben mit Beschlüssen vom 17. Oktober 1994 (C-286/94), 25. Oktober 1995 (C-340/95), 12. Dezember 1995 (C-401/95) und 6. Februar 1996 (C-47/96), beim Gerichtshof eingegangen am 21. Oktober 1994, am 30. Oktober 1995, am 21. Dezember 1995 bzw. am 16. Februar 1996, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag Fragen nach der Auslegung des Artikels 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in vier Rechtsstreitigkeiten zwischen der Garage Molenheide BVBA (Klägerin Molenheide), Peter Schepens, der Bureau Rik Decan-Busineß Research & Development NV (BRD) (Klägerin Decan) und der Sanders BVBA (Klägerin Sanders) einerseits und dem Belgischen Staat andererseits.

Das Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 18 Absätze 2 und 4 der Sechsten Richtlinie, der die Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug betrifft, bestimmt:

"(2) Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist, und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt.

...

(4) Übersteigt der Betrag der zulässigen Abzuege den Betrag der für einen Erklärungszeitraum geschuldeten Steuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuß entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen, oder ihn nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten.

Die Mitgliedstaaten können jedoch regeln, daß geringfügige Überschüsse weder vorgetragen noch erstattet werden."

Das belgische Recht

4 Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie ist im belgischen Recht insbesondere durch Artikel 47 des BTW-Wetbök (Mehrwertsteuer-Gesetzbuch; BTWB oder Gesetzbuch) durchgeführt worden, wonach der Überschuß auf den folgenden Zeitraum vorgetragen wird, wenn der Betrag der zulässigen Abzuege denjenigen der für einen bestimmten Zeitraum geschuldeten Steuern übersteigt.

5 Nach Artikel 76 § 1 Absatz 1 BTWB in der Fassung des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 wird der am Ende des Kalenderjahres vorhandene Überschuß auf Antrag des Steuerpflichtigen unter den vom König festgelegten Voraussetzungen erstattet. Nach Absatz 2 kann der König die Erstattung des Überschusses nach den von ihm festgelegten Voraussetzungen auch schon vor Ende des Kalenderjahres vorsehen. Absatz 3 bestimmt:

"Im Rahmen der Voraussetzungen nach den Absätzen 1 und 2 kann der König zugunsten der Verwaltung für Mehrwertsteuer, Registrierung und Staatsbesitz eine Zurückbehaltung vorsehen, die als Sicherungspfändung im Sinne von Artikel 1445 des Gerechtelijk wetbök gilt."

6 Diese Bestimmung wurde mit Artikel 7 der Königlichen Verordnung vom 29. Dezember 1992 durchgeführt, der einen Artikel 81 § 3 in die Königliche Verordnung Nr. 4 vom 29. Dezember 1969 über Erstattungen bezueglich der Mehrwertsteuer eingefügt hat, der wie folgt lautet:

"Stellt die Steuerschuld nach Absatz 1 nicht eine ganz oder teilweise sichere, unstreitige und fällige Forderung der Verwaltung dar, was u. a. dann der Fall ist, wenn sie bestritten worden ist oder Anlaß zu einem Mahnbescheid nach Artikel 85 des Gesetzbuchs gegeben hat, dessen Vollzug aufgrund eines Widerspruchs nach Artikel 89 des Gesetzbuchs ausgesetzt worden ist, so wird das Steuerguthaben bis zur Höhe der Forderung der Verwaltung zurückbehalten. Diese Zurückbehaltung gilt als Sicherungspfändung unter Dritten, solange nicht die Streitigkeit durch Verwaltungsakt oder rechtskräftiges Urteil endgültig beigelegt ist. Für die Zwecke der Ausübung dieses Zurückbehaltungsrechts gilt die Voraussetzung des Artikels 1413 des Gerechtelijk wetbök als erfüllt [Absatz 4].

Bestehen in Ansehung des erstattungsfähigen Saldos, der sich aus der Erklärung nach Artikel 53 Absatz 1 Unterabsatz 3 des Gesetzbuchs ergibt - unabhängig von der Frage, ob sich der Steuerpflichtige für die Erstattung entschieden hat -, ein erheblicher Verdacht oder Beweise dahin gehend, daß die genannte Erklärung oder die Erklärungen für vorangegangene Zeiträume unrichtige Angaben enthalten und auf eine Steuerschuld hindeuten, ohne daß dies jedoch vor dem Zeitpunkt der Auszahlungsanweisung oder der einer Zahlung gleichzustellenden Handlung nachweisbar ist, findet hinsichtlich dieses Saldos eine Auszahlungsanweisung oder ein Vortrag auf das folgende Erklärungsjahr nicht statt; das Steuerguthaben wird zurückbehalten, damit die Verwaltung die Richtigkeit dieser Angaben nachprüfen kann [Absatz 5].

...

Der im vorigen Absatz genannte erhebliche Verdacht oder die dort genannten Beweise, die die Steuerschuld belegen oder Anhaltspunkte für sie geben, sind gemäß Artikel 59 § 1 des Gesetzbuchs in Protokollen zu begründen. Diese Protokolle werden dem Steuerpflichtigen durch eingeschriebenen Brief mitgeteilt [Absatz 6].

Die Zurückbehaltung nach den Absätzen 4 und 5 gilt als Sicherungspfändung unter Dritten, bis der in den im vorigen Absatz genannten Protokollen angeführte Beweis entkräftet ist oder sich aus

Daten, die nach den Verfahren über den Austausch von Informationen zwischen den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft gemäß der Regelung der Europäischen Gemeinschaften erlangt wurden, ergibt, daß die Vorgänge tatsächlich stattgefunden haben [Absatz 7].

...

Der Steuerpflichtige kann sich der Zurückbehaltung nach den Absätzen 4 und 5 nur nach Artikel 1420 des Gerechtelijk wetbök widersetzen. Das Pfändungsgericht kann jedoch die Pfändung nicht aufheben, solange der durch die in Absatz 6 genannten Protokolle geführte Beweis nicht entkräftet ist, solange die im Rahmen des Austauschs von Informationen zwischen den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft angeforderten Daten nicht vorliegen oder solange staatsanwaltschaftliche oder ermittlungsrichterliche Ermittlungen andauern. Die Zurückbehaltung wird beendet, wenn ihre Aufhebung durch die Verwaltung oder aufgrund gerichtlichen Beschlusses angeordnet wird. Im Falle der Aufhebung durch die Verwaltung wird die Aufhebung dem Steuerpflichtigen durch eingeschriebenen Brief mitgeteilt, in dem das Datum der Aufhebung anzugeben ist [Absatz 10].

Nach dem Ende der Zurückbehaltung wird die etwaige Steuerschuld, die eine sichere, unstreitige, fällige Forderung der Verwaltung darstellt, nach Absatz 2 formlos beglichen [Absatz 11]."

7 Gemäß Artikel 1413 des Gerechtelijk wetbök, auf den Artikel 81 § 3 Absatz 4 der Königlichen Verordnung Nr. 4 verweist, kann nur in Eilfällen eine Sicherungspfändung vorgenommen werden.

8 Nach Auffassung der vorlegenden Gerichte bezweckt die Zurückbehaltung nach Artikel 81 § 3 Absatz 5 der Königlichen Verordnung Nr. 4, die als Sicherungspfändung im Sinne von Artikel 1445 des Gerechtelijk wetbök gelte, den zu erstattenden Mehrwertsteuersaldo vorsorglich zu blockieren, bis eine Streitigkeit über einen vom Steuerpflichtigen möglicherweise geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag durch Verwaltungsakt oder aufgrund rechtskräftig gewordenen Urteils beendet werde oder bis der Beweis oder der erhebliche Verdacht, auf die das Protokoll Bezug nehme, entkräftet worden sei oder bis sich aus den Daten, die nach den Verfahren über den Austausch von Informationen zwischen Mitgliedstaaten nach der Regelung der Europäischen Gemeinschaften oder im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens der Staatsanwaltschaft oder des Ermittlungsrichters erlangt worden seien, ergebe, daß die Vorgänge tatsächlich stattgefunden hätten. Der Mechanismus sei im wesentlichen der gleiche wie in dem in Absatz 4 dieser Bestimmung vorgesehenen weiteren Fall einer Zurückbehaltung.

Rechtssache C-286/94

9 Die Klägerin Molenheide betreibt eine Kfz-Werkstatt in Antwerpen (Belgien). Sie gab für den Zeitraum vom 1. Januar 1993 bis zum 31. Dezember 1993 eine Mehrwertsteuererklärung ab, mit der sie einen Vorsteuerabzug von 2 598 398 BFR geltend machte.

10 Bei einer Steuerprüfung in ihren Betriebsräumen stellte die Mehrwertsteuerverwaltung jedoch Tatsachen fest, die den erheblichen Verdacht begründeten, daß diese Erklärung unrichtige und unvollständige Angaben enthalte.

11 Aufgrund dieser Feststellungen wurde vom Hauptkontrolleur des Mehrwertsteuer-Hauptbüros von Wijnegem ein Protokoll erstellt, das der Klägerin mit eingeschriebenem Brief vom 15. Juni 1993 mitgeteilt wurde. Ausserdem wies dieses Protokoll darauf hin, daß der zuständige Amtskassenleiter auf der Grundlage dieses Protokolls eine Zurückbehaltung vornehmen werde.

12 Mit eingeschriebenem Brief vom 16. Juni 1993 wurde der Klägerin ein Zurückbehaltungsbescheid zugestellt. Darin machte die Steuerverwaltung geltend, es liege zumindest ein erheblicher Verdacht vor, daß die genannte Erklärung unrichtige Angaben enthalte; dieser Verdacht deute auf eine Steuerschuld hin, deren Höhe derzeit nicht genau bestimmt werden könne.

13 Die Zurückbehaltung, die sich auf den nach der von der Klägerin abgegebenen Mehrwertsteuererklärung erstattungsfähigen Betrag bezog, wurde auf Artikel 81 § 3 Absatz 5 der Königlichen Verordnung Nr. 4 gestützt.

14 Am 23. Juli 1993 legte die Klägerin bei der Rechtbank van eerste aanleg - Pfändungsgericht - Antwerpen Widerspruch gegen die Zurückbehaltungsentscheidung ein, wobei sie die Ungültigkeit von Artikel 81 § 3 Absatz 5 der Königlichen Verordnung Nr. 4 geltend machte.

15 Das Pfändungsgericht erklärte den Widerspruch mit Beschluß vom 4. November 1993 für unbegründet.

16 Gegen diesen Beschluß legte die Klägerin am 24. Dezember 1993 Berufung beim Hof van Beroep Antwerpen ein. Im Rahmen dieses Rechtsmittels machte sie geltend, die Zurückbehaltung von Steuerguthaben, wie sie in Artikel 76 § 1 Absatz 3 BTWB und in Artikel 81 § 3 Absatz 5 der Königlichen Verordnung Nr. 4 vorgesehen sei, verstosse gegen Artikel 18 Absatz 4 und Artikel 27 der Sechsten Richtlinie.

17 Da der Hof van Beroep Antwerpen Zweifel daran hatte, wie diese Bestimmungen auszulegen seien, hat er dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, daß er es einem Mitgliedstaat gestattet, erhebliche Mehrwertsteuerguthaben der in seinem Hoheitsgebiet wohnenden Personen weder zu erstatten noch auf einen folgenden Erklärungszeitraum vorzutragen, sondern diese Guthaben gemäß den im internen Recht festgelegten Einzelheiten wegen erheblichen Verdachts der Steuerhinterziehung zu pfänden, ohne insoweit einen endgültigen Rechtstitel zu schaffen und ohne daß der Mitgliedstaat eine Ermächtigung im Sinne von Artikel 27 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie erhalten hat?

Rechtssache C-340/95

18 Auch in dieser Rechtssache geht es um eine Zurückbehaltung nach Artikel 81 § 3 Absatz 5 der Königlichen Verordnung Nr. 4 aufgrund des erheblichen Verdachts der Steuerhinterziehung.

19 Der Kläger Schepens ist Inhaber einer Kfz-Werkstatt. Für den Zeitraum vom 1. Januar 1993 bis zum 31. März 1993 gab er eine Mehrwertsteuererklärung ab, in der er angab, Anspruch auf Erstattung eines Betrages von 3 311 438 BFR zu haben.

20 Im Anschluß an eine Steuerprüfung im Mai 1993 erstellten ein Hauptkontrolleur und ein Prüfer der Mehrwertsteuerverwaltung am 15. Juni 1993 ein Protokoll, in dem sie zu dem Ergebnis gelangten, es bestehe der erhebliche Verdacht, daß die Mehrwertsteuererklärung für das erste Quartal 1993 unrichtige Angaben enthalte und auf eine Steuerschuld hindeute. Dem Kläger wurden die Ergebnisse der Steuerprüfung am 16. Juni 1993 durch eingeschriebenen Brief mitgeteilt. Ausserdem erhielt er eine Abschrift des Protokolls; die Verwaltung teilte ihm mit, daß sie beabsichtige, die ihm zu erstattenden Beträge zurückzubehalten. Am 18. Juni 1993 wurde ihm der Zurückbehaltungsbescheid übermittelt.

21 In gleicher Weise verfuhr die Verwaltung mit der Steuererklärung für das zweite Quartal 1993, die ein Guthaben von 2 419 078 BFR auswies. Nachdem sie am 15. September 1993 eine Steuerprüfung durchgeführt hatte, erstellte sie am 20. September 1993 ein Protokoll, über das sie

den Kläger durch eingeschriebenen Brief vom 22. September 1993 unterrichtete, dem am selben Tag ein Zurückbehaltungsbescheid folgte.

22 Dieser erhebliche Verdacht betraf insbesondere eine Steuerbetrugsart, die sogenannten "Karussellverkäufe", bei denen es nicht mehr darum geht, die Mehrwertsteuer zu umgehen, sondern darum, fiktive Mehrwertsteuerüberschüsse, insbesondere im Rahmen innergemeinschaftlicher Lieferungen, zu schaffen. So soll der Kläger nach dem Vortrag der belgischen Verwaltung mehrere Mehrwertsteuerbeträge unter Berufung darauf zurückverlangen, daß er diese Beträge beim Kauf verschiedener Fahrzeuge gezahlt habe. Nach den Feststellungen der Steuerverwaltung haben jedoch acht Lieferanten des Klägers für das erste Quartal 1993 keine Mehrwertsteuererklärungen abgegeben und keine Mehrwertsteuer abgeführt. Der Kläger habe auch nicht bewiesen, daß er diesen Lieferanten Mehrwertsteuer gezahlt habe, da alle Zahlungen in bar oder durch Scheck vorgenommen worden seien. Die meisten dieser Fahrzeuge seien ausserhalb Belgiens, aber innerhalb der Gemeinschaft geliefert worden, und zumindest einige seien mehr als einmal in Belgien angekauft worden. Bei keinem Vorgang sei die in der belgischen Kaufrechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer von den Rechnungsausstellern abgeführt worden; der Kläger habe überdies nicht anhand der in Artikel 3 der Königlichen Verordnung Nr. 52 vorgesehenen Beweismittel nachweisen können, daß er diese Fahrzeuge tatsächlich ausserhalb Belgiens, aber innerhalb der Gemeinschaft geliefert habe. Der innergemeinschaftliche Umsatz habe sich in den Monaten Februar und März 1993 auf 11 625 000 BFR belaufen.

23 Bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen sei auf den Rechnungen für die verkauften Fahrzeuge keine Mehrwertsteuer ausgewiesen worden; durch den Mehrwertsteuermechanismus sei ein Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer entstanden, die in den entsprechenden Rechnungen über den Kauf ausgewiesen gewesen seien. Ausserdem habe der Verdacht bestanden, daß diese Fahrzeuge Belgien nie verlassen hätten.

24 Der Kläger beantragte daraufhin die Aufhebung der vorgenommenen Zurückbehaltungen oder Sicherungspfändungen.

25 Sein Antrag wurde vom zuständigen erstinstanzlichen Gericht abgewiesen. Daraufhin legte er Berufung beim Hof van Beroep Antwerpen ein, vor dem er ähnlich dem Vortrag in der Rechtssache Molenheide geltend machte, nach Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie bestehe nur die Wahl zwischen dem Vortrag des Überschusses auf den folgenden Zeitraum und der Erstattung. Wenn also der Belgische Staat anders hätte vorgehen wollen, hätte er gemäß Artikel 27 dieser Richtlinie eine Ermächtigung des Rates einholen müssen. Des weiteren berief sich der Kläger auf den Grundsatz der Verhältnismässigkeit.

26 Der Hof van Beroep Antwerpen hat dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Haben Artikel 18 Absatz 4 und Artikel 27 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG) unmittelbare Wirkung in den internen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten, hier: in der belgischen Rechtsordnung?

2. Falls ja, verbietet es Artikel 18 Absatz 4 dieser Richtlinie einem Mitgliedstaat, das Mehrwertsteuerguthaben für einen bestimmten Zeitraum oder bestimmte Zeiträume, in denen es sich gebildet hat, weder dem Mehrwertsteuerpflichtigen zu erstatten noch auf einen späteren Erklärungszeitraum zu übertragen, sondern es entsprechend dem belgischen Rechtsinstitut der Zurückbehaltung, die als Sicherungspfändung unter Dritten im Sinne des Artikels 1445 des belgischen *Gerechtig wetboek* gilt, in Höhe des Betrages der Nachforderung für diese oder frühere Erklärungszeiträume einzubehalten, solange dafür noch kein endgültiger Rechtstitel besteht, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige diese Nachforderung bestreitet?

3. Ist Artikel 18 Absatz 4 dieser Richtlinie anwendbar, wenn man mit dem Belgischen Staat davon ausgeht, daß die Zurückbehaltung der Einziehung dient?

Falls ja, ist dann Artikel 27 dieser Richtlinie anwendbar, sofern die Zurückbehaltung zu den "Einzelheiten" (*modalités*) gehört?

Falls nein, ist dann Artikel 27 anwendbar, wenn man davon ausgeht, daß die Zurückbehaltung der Einziehung dient?

4. Wenn Artikel 18 Absatz 4 dieser Richtlinie auf die Zurückbehaltung anwendbar ist, verstößt dieses belgische Rechtsinstitut dann gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit, wie ihn der Gerichtshof definiert hat?

Rechtssache C-401/95

27 In dieser Rechtssache ist die Zurückbehaltung nicht nach Absatz 5, sondern nach Absatz 4 des Artikels 81 § 3 der Königlichen Verordnung Nr. 4 erfolgt.

28 Mit eingeschriebenem Brief vom 26. September 1995 teilte die Steuerverwaltung der Klägerin Decan mit, daß sie mit Wirkung von diesem Tag eine Zurückbehaltung oder eine Sicherungspfändung des Mehrwertsteuerguthabens von 705 404 BFR vornehme, das sich aus der Mehrwertsteuererklärung der Klägerin für den Zeitraum vom 1. Juni bis zum 30. Juni 1995 ergebe. Diese Zurückbehaltung erfolgte wegen einer vom Belgischen Staat behaupteten Mehrwertsteuerforderung, die einen früheren Erklärungszeitraum betraf. Diese Forderung, auf die das vorliegende Gericht nicht näher eingeht, wurde nach dessen Ausführungen in ein Protokoll vom 26. Mai 1994 aufgenommen und war Gegenstand eines am 10. Oktober 1995 zugestellten Mahnbescheids über 784 305 BFR zuzueglich einer Geldbusse in Höhe von 130 500 BFR und Zinsen in Höhe von 232 064 BFR.

29 Vor der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel machten die Parteien jeweils die Argumente geltend, die in den beiden anderen vorbezeichneten Rechtssachen vorgetragen wurden; das angerufene Gericht verweist lediglich auf die diese Rechtssachen betreffenden Vorlagebeschlüsse. Es fügt jedoch hinzu, daß in der Rechtssache Molenheide der erhebliche Verdacht von Steuerhinterziehungen bestanden habe, daß es sich jedoch in der Rechtssache Decan anders verhalte.

30 Die Rechtbank van eerste aanleg Brüssel hat daher folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, daß er es einem Mitgliedstaat gestattet, das in einem bestimmten Erklärungszeitraum entstandene Mehrwertsteuerguthaben dem Mehrwertsteuerpflichtigen weder zu erstatten noch auf einen folgenden Erklärungszeitraum vorzutragen, sondern zurückzubehalten, weil und solange er gegenüber dem Mehrwertsteuerpflichtigen eine Nachforderung für einen früheren Erklärungszeitraum hat, wenn diese Nachforderung vom Mehrwertsteuerpflichtigen bestritten wird

und damit keinen endgültigen Rechtstitel darstellt und der Mitgliedstaat keine Ermächtigung im Sinne von Artikel 27 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie erhalten hat?

2. Bei Bejahung der ersten Frage: Kann ein Mitgliedstaat nach Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit bestimmen, daß die Zurückbehaltung nicht wegen fehlender Erforderlichkeit oder Dringlichkeit angefochten und nicht durch Sicherheitsleistung abgewendet oder aufgehoben werden kann, solange nicht über die streitige Mehrwertsteuernachforderung von einem Gericht endgültig entschieden worden ist?

Rechtssache C-47/96

31 Wie in der Rechtssache Decan wurde die Zurückbehaltung auch hier nach Artikel 81 § 3 Absatz 4 der Königlichen Verordnung Nr. 4 vorgenommen.

32 Nach einem Protokoll vom 30. Januar 1992 schuldet die Klägerin Sanders dem Belgischen Staat Mehrwertsteuer in Höhe von 370 791 BFR (zuzueglich einer Geldbusse von 741 582 BFR und von Zinsen seit dem 21. Januar 1988) für den rechnungslosen Kauf von 227 000 kg Mehl bei der CERES NV und für die Beteiligung an der Lieferung von 403 710 kg Mehl durch diese Gesellschaft an Dritte. Diese Geschäfte wurden 1987 getätigt.

33 Nachdem die Klägerin diese Forderung bestritten hatte, die damit nicht im Sinne von Artikel 81 § 3 Absatz 4 der Königlichen Verordnung Nr. 4 sicher, unstreitig und fällig ist, teilte der Leiter der Mehrwertsteuerkasse von Röselare ihr mit eingeschriebenem Brief vom 23. November 1994 mit, daß er in Ansehung dieser Schuld den am 31. Oktober 1994 bestehenden Saldo des im Hinblick auf die periodischen Mehrwertsteuererklärungen der Klägerin geführten Kontokorrentkontos zurückbehalten werde, der 236 215 BFR betrage.

34 Am 5. Januar 1995 erhob die Klägerin gegen den Belgischen Staat bei der Rechtbank van eerste aanleg - Pfändungsgericht - Brügge Klage auf Aufhebung der Pfändung, die sie auf die in den anderen Rechtssachen vorgebrachten Argumente sowie auf den Grundsatz der Verhältnismässigkeit stützte, da ihrer Ansicht nach die Zurückbehaltung weder erforderlich noch die einzig mögliche Maßnahme gewesen sei.

35 Da das Pfändungsgericht Zweifel an der Auslegung der angeführten Gemeinschaftsbestimmungen hatte, hat auch es zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, die wie folgt lauten:

1. Ist Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, daß er es einem Mitgliedstaat gestattet, ein Mehrwertsteuerguthaben aus einem bestimmten Erklärungszeitraum weder dem Steuerpflichtigen zu erstatten noch auf einen folgenden Erklärungszeitraum vorzutragen, sondern es vielmehr durch die Sicherungspfändung auf der Grundlage einer Nachforderung für einen früheren Erklärungszeitraum "zurückzubehalten", wenn diese Nachforderung rechtlich bestritten wird und somit nicht auf einen endgültigen Rechtstitel gestützt worden ist und wenn der Mitgliedstaat keine Ermächtigung im Sinne von Artikel 27 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie erhalten hat?

2. Falls die erste Frage zu bejahen ist:

Gestatten es der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der Verhältnismässigkeit und Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie einem Mitgliedstaat, zu bestimmen,

1. daß der Steuerpflichtige die Pfändung (die durch die Maßnahme der "Zurückbehaltung" bewirkt worden ist) nur dadurch anfechten kann, daß er die von der Staatskasse in dem Protokoll aufgestellten Behauptungen widerlegt, und nicht dadurch, daß er die Notwendigkeit und

Dringlichkeit der Maßnahme der Zurückbehaltung bestritten;

2. daß die Zurückbehaltung nicht durch eine andere Sicherheitsleistung ersetzt werden kann und auch nicht aufgehoben werden kann, solange nicht über die bestrittene Forderung der Staatskasse endgültig entschieden worden ist?

Vorlagefragen

36 In diesen vier Rechtssachen möchten die vorlegenden Gerichte wissen, ob Maßnahmen der Art, um die es in den Ausgangsverfahren geht, gegen Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie verstossen und wie sich, wenn dies nicht der Fall ist, in diesem Zusammenhang der Grundsatz der Verhältnismässigkeit auswirkt.

37 Die vorlegenden Gerichte fragen zunächst, ob nationale Maßnahmen, die die Zurückbehaltung eines erstattungsfähigen Mehrwertsteuerguthabens zu Sicherungszwecken für den Fall vorsehen, daß entweder der erhebliche Verdacht der Steuerhinterziehung besteht oder die Steuerverwaltung eine vom Steuerpflichtigen bestrittene Mehrwertsteuerforderung geltend macht, gegen Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie verstossen.

38 Nach Auffassung der Kläger verstossen die Zurückbehaltungen nach Artikel 81 § 3 Absätze 4 und 5 der Königlichen Verordnung Nr. 4 gegen Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie, da die nationale Verwaltung bei einem nicht nur geringfügigen Mehrwertsteuerüberschuß nur die Wahl zwischen der Erstattung des Überschusses und dessen Vortrag auf den folgenden Erklärungszeitraum habe. Die Zurückbehaltung des Saldos stelle praktisch eine generelle Versagung des Rechts des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug dar.

39 Ausserdem nehme Artikel 18 Absätze 2 und 4 der Sechsten Richtlinie auf die Erklärungszeiträume Bezug; die belgische Verwaltung dürfe daher nicht einen Mehrwertsteuersaldo zurückbehalten, der zu einem anderen als dem streitigen Zeitraum gehöre, was auch dem Erfordernis der zuegigen Sachbehandlung entspreche.

40 Demgegenüber vertreten die belgische, die griechische, die italienische und die schwedische Regierung sowie die Kommission die Auffassung, daß die im belgischen Recht vorgesehenen Zurückbehaltungsmaßnahmen der "Einziehung" dienen und als solche nicht der Sechsten Richtlinie oder dem einschlägigen Gemeinschaftsrecht unterlägen, sondern in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fielen.

41 Maßnahmen der Art, um die es in den Ausgangsverfahren geht, sollen es den zuständigen Steuerbehörden ermöglichen, erstattungsfähige Mehrwertsteuerbeträge sicherungshalber dann zurückzubehalten, wenn der Verdacht von Steuerhinterziehungen besteht oder wenn diese Behörden eine Mehrwertsteuerforderung geltend machen, die sich nicht aus den Erklärungen des Steuerpflichtigen ergibt und von diesem bestritten wird.

42 Die Sechste Richtlinie bezweckt insgesamt, eine einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage zu schaffen, die die Neutralität des Systems gewährleisten und, wie es in ihrer zwölften Begründungserwägung heisst, die Steuerabzugsregelung insoweit harmonisieren soll, "als sie tatsächlich die Höhe der Besteuerung beeinflusst"; ausserdem soll mit der Richtlinie erreicht werden, daß die "Pro-rata-Sätze des Steuerabzugs ... in allen Mitgliedstaaten auf gleiche Weise berechnet werden".

43 Daraus folgt, daß Abschnitt XI - Vorsteuerabzug - der Sechsten Richtlinie, insbesondere Artikel 18, von rechtmässigem Verhalten im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ausgeht und Maßnahmen der in Randnummer 41 beschriebenen Art grundsätzlich nicht betrifft.

44 Daher ist zu antworten, daß Maßnahmen der in den Ausgangsverfahren fraglichen Art grundsätzlich nicht gegen Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie verstossen.

45 Zu erörtern ist weiter, wie sich der Grundsatz der Verhältnismässigkeit in diesem Zusammenhang auswirkt. Zwar können die Mitgliedstaaten grundsätzlich derartige Maßnahmen treffen; diese können jedoch gleichwohl die Verpflichtung der nationalen Behörden beeinflussen, eine sofortige Erstattung nach Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie vorzunehmen.

46 Daher müssen sich die Mitgliedstaaten gemäß dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit solcher Mittel bedienen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Gemeinschaftsrechts möglichst wenig beeinträchtigen.

47 So ist es zwar legitim, daß die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam schützen zu wollen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist. Die Maßnahmen dürfen daher nicht so eingesetzt werden, daß sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen, das ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist.

48 Diesbezüglich ist also zu antworten, daß der Grundsatz der Verhältnismässigkeit auf nationale Maßnahmen der in den Ausgangsverfahren fraglichen Art anwendbar ist, die ein Mitgliedstaat in Ausübung seiner Zuständigkeit für Mehrwertsteuersachen getroffen hat, soweit diese Maßnahmen dann, wenn sie über das zur Erreichung ihres Zieles Erforderliche hinausgingen, die Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, insbesondere die Regelung des Vorsteuerabzugs, die einen wesentlichen Bestandteil dieses Systems darstellt, beeinträchtigen würden.

49 Die konkrete Anwendung dieses Grundsatzes ist Sache des vorlegenden Gerichts. Es hat zu prüfen, ob die nationalen Maßnahmen mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind. Der Gerichtshof kann nur alle gemeinschaftsrechtlichen Auslegungshinweise geben, die es diesem Gericht ermöglichen, die Frage dieser Vereinbarkeit zu beurteilen (vgl. u. a. Urteil vom 30. November 1995 in der Rechtssache C-55/94, Gebhard, Slg. 1995, I-4165).

50 Hierzu weisen die Kläger zunächst darauf hin, daß die Zurückbehaltung unbedingt und automatisch erfolge, sobald es zu einer Streitigkeit zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen komme. Die Zurückbehaltung nach Artikel 81 § 3 Absatz 4 der Königlichen Verordnung Nr. 4 sei nämlich schon nach dessen Wortlaut ausnahmslos vorgeschrieben, sobald eine bestrittene Forderung geltend gemacht werde; das angerufene Gericht habe nicht zu prüfen, ob diese Zurückbehaltung notwendig oder Eile geboten sei, da die Erfuellung dieser Voraussetzungen unwiderleglich vermutet werde. Ebenso verhalte es sich mit der Zurückbehaltung nach Absatz 5 dieser Bestimmung.

51 Weicht die Regelung einer Sicherungspfändung vom allgemeinen Recht der Sicherungspfändung dadurch ab, daß die Erforderlichkeit und die Eilbedürftigkeit unwiderleglich vermutet werden, so sind Zweifel angebracht, ob diese Regelung notwendig ist, um die Einziehung der geschuldeten Beträge zu gewährleisten.

52 Daher ist festzustellen, daß eine unwiderlegliche anders als eine widerlegliche Vermutung über das hinausginge, was zur Gewährleistung einer erfolgreichen Einziehung erforderlich ist, und gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verstieße, da sie es dem Steuerpflichtigen nicht erlauben würde, sie im Rahmen der gerichtlichen Kontrolle durch das Pfändungsgericht zu widerlegen.

53 Zweitens weisen die Kläger auf das Fehlen von effektiven Rechtsschutzmöglichkeiten vor dem Pfändungsgericht wie im Rahmen des Verfahrens zur Hauptsache hin. Ohne Zustimmung der Mehrwertsteuerverwaltung könne nämlich das Pfändungsgericht ausser bei Vorliegen eines Formfehlers unter keinen Umständen die völlige oder teilweise Aufhebung der Zurückbehaltung des erstattungsfähigen Saldos anordnen. Dies ergebe sich aus dem Zusammenwirken mehrerer, grösstenteils vom allgemeinen Recht der Sicherungspfändung abweichender Rechtsvorschriften, nach denen das Pfändungsgericht eine solche Maßnahme nicht anordnen könne, solange weder der Beweis, der anhand der von der Steuerverwaltung erstellten Protokolle geführt werde, entkräftet sei noch sich aus den Daten, die nach den gemeinschaftsrechtlichen Verfahren über den Austausch von Informationen zwischen Mitgliedstaaten erlangt worden seien, ergebe, daß die Vorgänge tatsächlich stattgefunden hätten. Das Pfändungsgericht könne somit nur über die formelle Rechtmässigkeit des Sicherungsverfahrens, nicht aber über die sachlichen Voraussetzungen der Pfändung urteilen.

54 Aus den gleichen Gründen sei es im Fall einer Berufung oder einer Kassationsbeschwerde der Verwaltung gegen eine dem Steuerpflichtigen günstige Entscheidung unmöglich, eine auch nur teilweise Freigabe (z. B. hinsichtlich der Geldbussen) zu erwirken, da die Entscheidung die Hauptsache nicht abschließe. Die Zurückbehaltung gelte nämlich als Sicherungspfändung, solange nicht die Streitigkeit durch Verwaltungsakt oder rechtskräftiges Urteil endgültig beendet worden sei.

55 Um die Verhältnismässigkeit des Eingriffs in das Recht auf Vorsteuerabzug zu überprüfen, bedarf es einer effektiven gerichtlichen Kontrolle sowohl im Rahmen der Klage in der Hauptsache als auch im Rahmen der Klage auf Aufhebung der Sicherungspfändung.

56 Daher gingen Rechtsvorschriften, die das Pfändungsgericht daran hinderten, die völlige oder teilweise Freigabe des erstattungsfähigen Mehrwertsteuersaldos anzuordnen, obwohl ihm glaubhaft gemacht wäre, daß die Feststellungen in dem von der Verwaltung erstellten Protokoll unrichtig seien, über das hinaus, was zur Gewährleistung einer erfolgreichen Einziehung notwendig ist; sie würden daher einen unverhältnismässigen Eingriff in das Recht auf Vorsteuerabzug darstellen.

57 Ebenso wären Rechtsvorschriften unverhältnismässig, die das Gericht der Hauptsache daran hinderten, die völlige oder teilweise Freigabe des erstattungsfähigen Mehrwertsteuersaldos anzuordnen, bevor die Entscheidung in der Hauptsache endgültig geworden ist.

58 Drittens tragen die Kläger vor, es sei dem Steuerpflichtigen nicht möglich, gerichtlich zu beantragen, die Zurückbehaltung durch eine andere, für den Schutz der Interessen der Staatskasse ausreichende, aber für den Steuerpflichtigen weniger einschneidende Sicherheitsleistung, beispielsweise eine Bürgschaft oder eine Bankgarantie, zu ersetzen. Eine solche Möglichkeit habe nur die Steuerverwaltung; die Entscheidung stehe in ihrem Ermessen.

59 Auch eine solche Regelung ginge, wenn sie erwiesen wäre, über das hinaus, was zur Gewährleistung der Einziehung der möglicherweise geschuldeten Beträge notwendig wäre, da eine Sicherheitsleistung den Eingriff in das Recht auf Vorsteuerabzug mildern könnte, und da es möglich sein müsste, ihre Bewilligung durch ein Gericht überprüfen zu lassen.

60 Viertens machen die Kläger geltend, die Zurückbehaltung erstrecke sich nicht nur auf den in erster Linie geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag, sondern auch auf Zinsen aus diesem Betrag, auf Verfahrenskosten und Geldstrafen, die sich auf bis zu 200 % der Hauptforderung belaufen könnten. Diese Maßnahme sei somit insbesondere dann unverhältnismässig, wenn die Streitigkeit eine reine Rechtsfrage und keinen Betrugsfall im eigentlichen Sinne betreffe.

61 Eine effektive gerichtliche Kontrolle, wie sie vorstehend erörtert worden ist, die es insbesondere sowohl dem Gericht der Hauptsache als auch dem Pfändungsgericht ermöglichen würde, dem Steuerpflichtigen auf Antrag in allen Stadien des Verfahrens eine vollständige oder teilweise Freigabe zu bewilligen, würde genügen, eine solche Berechnung der zurückbehaltenen Beträge, insbesondere von Geldstrafen, verhältnismässig zu machen.

62 Am fünfter Stelle rügen die Kläger, daß die Staatskasse nach belgischem Recht im Fall einer Freigabe des zurückbehaltenen Mehrwertsteuersaldos nur dann Zinsen schulde, wenn die zurückbehaltenen Beträge nicht bis 31. März des der Entstehung des erstattungsfähigen Saldos folgenden Jahres tatsächlich erstattet worden seien - wobei der zu erstattende Betrag mindestens 10 000 BFR betragen müsse -, wenn die letzte Mehrwertsteuererklärung für das Kalenderjahr, in dem das Mehrwertsteuerguthaben entstanden sei, an der hierfür vorgesehenen Stelle des Formulars unterzeichnet worden sei und wenn alle Mehrwertsteuererklärungen fristgerecht eingereicht worden seien.

63 Zur Erreichung des von Rechtsvorschriften der in den Ausgangsverfahren fraglichen Art verfolgten Zieles, die Einziehung der geschuldeten Beträge zu gewährleisten, ist es nicht erforderlich, die Zinsen von einem anderen Zeitpunkt als dem an zu berechnen, zu dem der zurückbehaltene Mehrwertsteuersaldo nach der Sechsten Richtlinie normalerweise ausbezahlt wäre; daher würde der Anwendung solchen Rechts der Grundsatz der Verhältnismässigkeit entgegenstehen. Gleiches gilt für die weiteren genannten Voraussetzungen, wobei insbesondere die verspätete Einreichung der Steuererklärungen ausserhalb des Zurückbehaltungsverfahrens ohne Beeinträchtigung des Anspruchs auf Erstattung des Mehrwertsteuersaldos geahndet werden könnte.

64 Es ist somit zu antworten, daß es Sache des nationalen Gerichts ist, die Verhältnismässigkeit der fraglichen Maßnahmen und ihrer Anwendung durch die zuständige Verwaltung zu prüfen. Als Folge einer solchen Prüfung sind nationale Bestimmungen oder ihre Auslegung ausser Anwendung zu lassen, die einer effektiven gerichtlichen Kontrolle insbesondere der Eilbedürftigkeit und der Notwendigkeit der Zurückbehaltung des erstattungsfähigen Mehrwertsteuersaldos entgegenstehen oder es dem Steuerpflichtigen verwehren, gerichtlich die Ersetzung der Zurückbehaltung durch eine andere, für den Schutz der Interessen der Staatskasse ausreichende, jedoch für ihn weniger einschneidende Sicherheit zu beantragen, oder die verhindern, daß die vollständige oder teilweise Freigabe in allen Stadien des Verfahrens angeordnet werden kann. Ausserdem verstieße es gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit, wenn der Berechnung der von der Staatskasse geschuldeten Zinsen im Fall der Freigabe nicht der Tag als Verzinsungsbeginn zugrunde gelegt würde, an dem der betreffende Mehrwertsteuersaldo hätte erstattet werden müssen.

Kostenentscheidung

Kosten

65 Die Auslagen der belgischen, der griechischen, der italienischen und der schwedischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien der Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den bei den vorliegenden Gerichten anhängigen Rechtsstreitigkeiten; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieser Gerichte.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

(Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Hof van Beroep Antwerpen, von der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel und der Rechtbank van eerste aanleg Brügge mit Beschlüssen vom 17. Oktober 1994, vom 25. Oktober 1995, vom 12. Dezember 1995 und vom 6. Februar 1996 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Maßnahmen der in den Ausgangsverfahren fraglichen Art verstossen grundsätzlich nicht gegen Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage.

2. Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit ist auf nationale Maßnahmen der in den Ausgangsverfahren fraglichen Art anwendbar, die ein Mitgliedstaat in Ausübung seiner Zuständigkeit für Mehrwertsteuersachen getroffen hat, soweit diese Maßnahmen dann, wenn sie über das zur Erreichung ihres Zieles Erforderliche hinausgingen, die Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, insbesondere die Regelung des Vorsteuerabzugs, die einen wesentlichen Bestandteil dieses Systems darstellt, beeinträchtigen würden.

Es ist Sache des nationalen Gerichts, die Verhältnismässigkeit der fraglichen Maßnahmen und ihrer Anwendung durch die zuständige Verwaltung zu prüfen. Als Folge einer solchen Prüfung sind nationale Bestimmungen oder ihre Auslegung ausser Anwendung zu lassen, die einer effektiven gerichtlichen Kontrolle insbesondere der Eilbedürftigkeit und der Notwendigkeit der Zurückbehaltung des erstattungsfähigen Mehrwertsteuersaldos entgegenstehen oder es dem Steuerpflichtigen verwehren, gerichtlich die Ersetzung der Zurückbehaltung durch eine andere, für den Schutz der Interessen der Staatskasse ausreichende, jedoch für ihn weniger einschneidende Sicherheit zu beantragen, oder die verhindern, daß die vollständige oder teilweise Freigabe in allen Stadien des Verfahrens angeordnet werden kann. Ausserdem verstieße es gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit, wenn der Berechnung der von der Staatskasse geschuldeten Zinsen im Fall der Freigabe nicht der Tag als Verzinsungsbeginn zugrunde gelegt würde, an dem der betreffende Mehrwertsteuersaldo hätte erstattet werden müssen.