SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIAL FENNELLY

vom 20. März 1997 *

1. Der Gerichtshof wird im Rahmen der vorliegenden verbundenen Rechtssachen ersucht, im Wege der Vorabentscheidung festzustellen, ob eine bestimmte Art der von einer nationalen Steuerbehörde vorgenommenen Sicherungspfändung eines Mehrwertsteuerguthabens aus Beträgen, die ein Steuerpflichtiger in bestimmten Erklärungszeiträumen offenbar zuviel gezahlt hat, mit dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist [1]. Es erhebt sich die Frage, ob eine solche Sicherungspfändung unter die Sechste Richtlinie fällt oder als Steuererhebungsmaßnahme in der ausschließlichen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten verbleibt. Bei allen vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen ist die etwaige Anwendung des gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes von zentraler Bedeutung.

I — Einschlägiges Recht

A — *Gemeinschaftsrecht*

2. Die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie finden sich im wesentlichen in Abschnitt XI — Vorsteuerabzug — mit den Artikeln 17 bis 20. Der Steuerpflichtige ist nach Artikel 17 befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden. Artikel 18 — Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug — werde ich zitieren, soweit er einschlägig ist. Artikel 18 Absatz 1 betrifft die Nachweisförmlichkeit, etwa die Vorlage der betreffenden Rechnungen. Artikel 18 Absatz 2 bestimmt:

„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."

Sind die Voraussetzungen von Artikel 18 Absätze 1 und 2 nicht erfüllt, so können die Mitgliedstaaten nach Absatz 3 „die Bedingungen und Einzelheiten" festlegen, „nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen".

* Originalsprache: Englisch.

1 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im folgenden: Sechste Richtlinie; ABl. L 145, S. 1).

Absatz 4, der hier eine zentrale Rolle spielt, lautet:

„Übersteigt der Betrag der zulässigen Abzüge 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."

3. Abschnitt XIII der Sechsten Richtlinie betrifft die „Pflichten der Steuerschuldner". Artikel 22 handelt von den „Pflichten" des Steuerpflichtigen „im inneren Anwendungsbereich" und beinhaltet Verpflichtungen bezüglich Aufzeichnungen, Steuererklärung und Rechnungsführung. Nach Absatz 4 Unterabsatz 1 hat der Steuerpflichtige „innerhalb eines Zeitraums, der von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegen ist, eine Steuererklärung abzugeben. Dieser Zeitraum darf zwei Monate vom Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums an gerechnet nicht überschreiten." Unterabsatz 2 bestimmt:

„Die Steuererklärung muß alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthalten, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der sich auf diese Steuer und Abzüge beziehenden Umsätze sowie des Betrages der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Festlegung der Bemessungsgrundlage erforderlich ist."

Der Steuerpflichtige hat nach Artikel 22 Absatz 5 grundsätzlich „bei der Abgabe der periodischen Steuererklärung den sich nach Vornahme des Vorsteuerabzugs ergebenden Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten", sofern der betreffende Mitgliedstaat nicht einen anderen Zahlungstermin festgelegt hat. Nach Absatz 6 können die Mitgliedstaaten „von dem Steuerpflichtigen verlangen, daß er eine Erklärung über sämtliche Geschäftsvorfälle des vorangegangenen Jahres mit allen Angaben nach Absatz 4 abgibt. Diese Erklärung muß auch alle Angaben enthalten, die für etwaige Berichtigungen von Bedeutung sind." Absatz 8, der für die nationale Steuererhebung von besonderer Bedeutung ist, lautet:

„Unbeschadet der nach Artikel 17 Absatz 4 zu erlassenden Vorschriften *können die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden*" (Hervorhebung von mir).

4. Artikel 27, der einzige Artikel des Abschnitts XV — Vereinfachungsmaßnah-

men — der Sechsten Richtlinie, sieht ein Verfahren vor, in dem die Mitgliedstaaten von der Richtlinie abweichende Maßnahmen beantragen können. Absatz 1 lautet:

„Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen."

B — *Nationales Recht*

5. Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie wird im belgischen Recht im wesentlichen in Artikel 47 des BTW-Wetboek (Mehrwertsteuergesetzbuch; im folgenden: BTWB oder Gesetzbuch) umgesetzt, wonach ein Überschuß zulässiger Mehrwertsteuerabzüge für einen bestimmten Erklärungszeitraum auf den folgenden Zeitraum vorgetragen wird. Nach Artikel 76 § 1 Absatz 1 BTWB in der Fassung des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 [2] wird der am Ende des Kalenderjahres vorhandene Überschuß auf Antrag des Steuerpflichtigen nach Maßgabe einer Königlichen Verordnung erstattet. Der König kann nach Absatz 2 unter den von ihm festgelegten Bedingungen die Erstattung des Überschusses auch vor dem Ende des Kalenderjahres vorsehen. Absatz 3 ist für die vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen von wesentlicher Bedeutung; er lautet:

„Im Rahmen der Voraussetzungen nach den Absätzen 1 und 2 kann der König zugunsten der Verwaltung für Mehrwertsteuer, Registrierung und Staatsbesitz [3] eine Zurückbehaltung vorsehen, die als Sicherungspfändung im Sinne von Artikel 1445 des Gerechtelijk wetboek gilt."

6. Die neue Zurückbehaltung wurde durch Artikel 7 des Koninklijk Besluit (Königliche Verordnung) vom 29. Dezember 1992 [4] eingeführt, wobei u. a. ein neuer Artikel 8^1 § 3 in die in Belgien Koninklijk Besluit Nr. 4 vom 20. Dezember 1969 genannte Verordnung über die Erstattung der Mehrwertsteuer (im folgenden: Königliche Verordnung Nr. 4) [5] eingesetzt wurde. Für die hier vorliegenden Fälle betrafen die beiden wichtigsten Änderungen die Absätze 4 und 5 des Artikels 8^1 § 3.

7. Wichtig ist indessen, daß die Erstattung eines Überschusses, der sich für den Steuerpflichtigen aus seiner Steuererklärung ergibt,

2 — *Belgisch Staatsblad* vom 31. Dezember 1992.

3 — *Administratie van de B. T. W., Registratie en Domeinen* (im folgenden: Mehrwertsteuerverwaltung).

4 — *Belgisch Staatsblad (vierde uitgave)* vom 30. Dezember 1992. Die französische Fassung wurde später geändert und findet sich nun in Artikel 6 der Königlichen Verordnung vom 14. April 1993 (*Moniteur belge* vom 30. April 1993). Die geänderte Fassung der Königlichen Verordnung Nr. 4 trat gemäß Artikel 13 der Königlichen Verordnung vom 29. Dezember 1992 am 1. Januar 1993 in Kraft.

5 — *Belgisch Staatsblad* vom 31. Dezember 1969.

nach Artikel 8[1] § 3 Absatz 1 der Königlichen Verordnung Nr. 4 nur verlangt werden kann, wenn alle Steuerschulden getilgt sind. Artikel 8[1] § 3 Absatz 4 bestimmt:

„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 wetboek als erfüllt." [6]

Artikel 8[1] § 3 Absatz 5 sieht folgendes vor:

„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."

Die Zurückbehaltung („inhouding") nach den Absätzen 4 und 5 bewirkt die Sicherungspfändung des Mehrwertsteuerguthabens, das andernfalls nach Artikel 8[1] § 2 auf den nächsten Erklärungszeitraum vorgetragen oder dem Steuerpflichtigen erstattet würde.

8. Der erhebliche Verdacht oder die Beweise, die in Absatz 5 in Rede stehen, müssen gemäß Absatz 6 in Protokollen [7] niedergelegt sein, die nach Artikel 59 § 1 BTWB aufgenommen werden [8]. Nach Absatz 7 bewirkt die in den Absätzen 4 und 5 genannte Zurückbehaltung eine Sicherungspfändung, bis der im Protokoll (Absatz 6) enthaltene Beweis widerlegt ist oder bis sich die Richtigkeit der betreffenden Umsätze aus Angaben anderer Mitgliedstaaten aufgrund der durch das Gemeinschaftsrecht geschaffenen Zusammenarbeit ergibt. Die Absätze 8 und 9 betreffen die Mitteilung und das Inkrafttreten der Sicherungspfändung. Der betroffene Steuerpflichtige kann die Zurück-

6 — Artikel 1413 des Gerichtsverfahrensgesetzes betrifft wohl die Pflicht, die Dringlichkeit der beantragten vorläufigen Maßnahmen darzutun.

7 — Diese Fußnote betrifft nicht die deutsche Fassung der vorliegenden Schlußanträge.

8 — Das Protokoll gilt nach Artikel 59 BTWB als beweiskräftig, sofern nicht das Gegenteil bewiesen wird.

behaltung nach Artikel 1420 des Gerechtelijk Wetboek bei dem beslagrechter [9] (Pfändungsgericht) anfechten. Dieses kann jedoch nach Absatz 10 die Pfändung nicht aufheben, solange der im Protokoll enthaltene Beweis nicht widerlegt ist, die bei anderen Mitgliedstaaten angeforderten Angaben nicht eingegangen sind oder eine Untersuchung durch die Staatsanwaltschaft oder einen Untersuchungsrichter nicht abgeschlossen ist. Wird die Zurückbehaltung des Steuerguthabens aufgehoben, so wird dieses, wie in Absatz 11 vorgesehen, nach Maßgabe der Bestimmung des Absatzes 2 formlos mit einer unbedingten, bestimmten und fälligen Steuerschuld gegenüber der Steuerverwaltung verrechnet.

II — Sachverhalt und Verfahren

A — *Sachverhalt*

9. Der Sachverhalt der vorliegenden Rechtssachen ist unterschiedlich. Demnach beschreibe ich sie im Interesse einer verständlichen Darstellung nachstehend kurz einzeln.

i) Rechtssache C-286/94, Garage Molenheide

10. Die Klägerin betreibt eine Kfz-Werkstatt in Antwerpen. Sie gab für die Zeit vom 1. Januar bis 31. März 1993 eine Mehrwertsteuererklärung ab, mit der sie einen Vorsteuerabzug in Höhe von 2 598 398 BFR geltend machte. Bei einer Steuerprüfung in den Betriebsräumen der Klägerin hatte die örtliche Mehrwertsteuerverwaltung jedoch ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Mehrwertsteuererklärung. Der Klägerin wurde durch ein mit Einschreiben vom 15. Juni 1993 zugeleitetes Protokoll mitgeteilt, daß der Amtskassenleiter wegen der aufgekommenen Zweifel die anhand ihrer Steuererklärung angeblich zu erstattende Mehrwertsteuer zurückbehalten werde. Am 16. Juni 1993 wurde der Klägerin ein Zurückbehaltungsbescheid zugestellt, in dem es hieß, es liege der erhebliche Verdacht vor, daß die Steuererklärungen unrichtige Angaben enthielten. Die Steuerverwaltung vermutete im wesentlichen, daß die Klägerin Verkäufe im sogenannten Karussellsystem fingiert habe, woraus ein künstliches angebliches Guthaben für das erste Quartal 1993 entstanden sei. Die Zurückbehaltung in Höhe des von der Klägerin angeforderten Steuerguthabens diene der Sicherung. Der genannte Betrag werde gesperrt, bis auf dem Verwaltungswege oder durch gerichtliche Entscheidung feststehe, daß das angebliche Guthaben zu Recht bestehe. Die Zurückbehaltung beruhe rechtlich auf der neuen Fassung von Artikel 8^1 § 3 Absatz 5 der Königlichen Verordnung Nr. 4.

11. Die Klägerin erhob am 23. Juli 1993 gegen die Zurückbehaltung erfolglos Klage bei der Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, um die Aufhebung der Pfändung zu erreichen. Sie legte sodann ein Rechtsmittel bei dem Hof van Beroep Antwerpen (Berufungsgericht, 13. Zivilkammer; im folgenden: nationales Gericht) ein. Die Klägerin erklärte, daß die Zurückbehaltung nach

9 — Der entsprechende Begriff in der französischen Fassung der Verordnung ist „juge des saisies".

Artikel 76 § 1 Absatz 3 BTWB und der Königlichen Verordnung Nr. 4 gegen die Artikel 18 Absatz 4 und 27 der Sechsten Richtlinie verstoße. Der belgische Staat bestritt dies; das nationale Gericht hat 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?

ii) Rechtssache C-340/95, Schepens

12. Der Kläger besitzt eine Kfz-Werkstatt. Er gab für die Zeit vom 1. Januar bis 31. März 1993 eine Mehrwertsteuererklärung ab, mit der er die Erstattung eines angeblichen Guthabens in Höhe von 3 311 438 BFR beantragte. Nach einer Überprüfung der Buchhaltung des Klägers im Mai 1993 durch einen Hauptkontrolleur und einen Prüfer der Mehrwertsteuerverwaltung gelangte diese zu der Auffassung, es bestehe der erhebliche Verdacht, daß die Erklärung falsche und/oder unvollständige Angaben enthalte. Demgemäß wurde am 15. Juni 1993 ein Protokoll mit den Prüfungsergebnissen aufgenommen. Am 16. Juni 1993 wurden dem Kläger die Prüfungsergebnisse mit Einschreiben mitgeteilt. Er erhielt auch eine Durchschrift des Protokolls und die Mitteilung, daß die Verwaltung gemäß der geänderten Fassung von Artikel 8^1 § 3 Absatz 5 der Königlichen Verordnung Nr. 4 alle etwaigen Erstattungsbeträge des Klägers zurückbehalten wolle. Der Zurückbehaltungsbescheid wurde am 18. Juni 1993 erstellt und dem Kläger zugeleitet. Die Verwaltung befolgte ein entsprechendes Verfahren für die Mehrwertsteuererklärung des Klägers in bezug auf das zweite Quartal 1993, die nach erstem Anschein ein Mehrwertsteuerguthaben in Höhe von 2 419 078 BFR auswies. Nach einer Überprüfung am 15. September 1993 wurde am 20. September 1993 ein Protokoll aufgenommen, aus dem erneut der erhebliche Verdacht hervorging, daß die Erklärung auf falschen Angaben beruhe. Dieses zweite Protokoll wurde dem Kläger am 22. September 1993 mit Einschreiben mitgeteilt; gleichzeitig wurde ihm ein Zurückbehaltungsbescheid gemäß Artikel 8^1 § 3 Absatz 5 der Königlichen Verordnung Nr. 4 übermittelt [10].

13. Die Mehrwertsteuerverwaltung vermutet vor allem, daß der Kläger an betrügerischen sogenannten Karussellverkäufen beteiligt

10 — Am 26. Oktober 1993 wurde ein weiteres Protokoll über die Mehrwertsteuererklärung des Klägers für das zweite Quartal mit zusätzlichen Feststellungen aufgenommen.

war. Dies beinhaltet hier den angeblichen Kauf verschiedener (teurer) Kraftfahrzeuge anhand von Rechnungen mit hohen Mehrwertsteuerbeträgen, die der Kläger als Teil des Kaufpreises zu entrichten hatte — hierfür liegt der Verwaltung jedoch kein Papier vor, aus dem hervorginge, daß diese Beträge jemals von einem Lieferanten des Klägers abgeführt wurden — und den Verkauf derselben Fahrzeuge an Käufer in anderen Mitgliedstaaten anhand von Rechnungen, aus denen hervorgeht, daß keine Mehrwertsteuer gezahlt wurde. Demgemäß wiesen die Mehrwertsteuererklärungen des Klägers erhebliche Steuerguthaben zu seinen Gunsten auf, ohne daß er zum Beispiel nachweisen konnte, daß auch nur ein einziges der an ausländische Käufer veräußerten Fahrzeuge jemals Belgien tatsächlich verlassen hätte.

14. Der Kläger erhob Klage beim Beslagrechter der Rechtbank van eerste aanleg — Pfändungsgericht — Antwerpen, die mit Entscheidung vom 8. März 1994 die Aufhebung der Pfändung verweigerte. Er legte sodann ein Rechtsmittel beim Hof van beroep Antwerpen (Dritte Zivilkammer; im folgenden: nationales Gericht) ein, der in Anbetracht des Streites zwischen dem Kläger und dem belgischen Staat bezüglich der Vereinbarkeit der belgischen Rechtsvorschriften mit den Artikeln 18 Absatz 4 und 27 der Sechsten Richtlinie den Gerichtshof um Beantwortung der folgenden Fragen im Wege der Vorabentscheidung ersucht hat:

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 Gerechtelijk 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?

iii) Rechtssache C-401/95, BRD Decan

15. Im Gegensatz zu den Rechtssachen Garage Molenheide und Schepens betrifft dieser Fall eine Pfändung aufgrund von Artikel 8[1] § 3 Absatz 4 der Königlichen Verordnung Nr. 4. Wie aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervorgeht, teilte die Mehrwertsteuerverwaltung der Klägerin BRD Decan mit Einschreiben vom 26. September 1995 mit, sie werde gemäß Artikel 8[1] § 3 Absatz 4 das vermutliche Mehrwertsteuerguthaben der Klägerin in Höhe von 705 404 BFR zurückbehalten, das sich aus deren Mehrwertsteuererklärung für die Zeit vom 1. bis 30. Juni 1995 ergebe. Die Klägerin erhob Klage bei der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel (im folgenden: nationales Gericht), um die Aufhebung der Pfändung zu erreichen. Nach Angabe des nationalen Gerichts bezog sich die Pfändung auf einen von der Klägerin bestrittenen Betrag, der in einem Protokoll vom 26. Mai 1994 enthalten ist und für den die Mehrwertsteuerverwaltung am 10. Oktober 1995 einen Zahlungsbescheid über 784 305 BFR nebst 130 500 BFR Geldbuße und 232 064 BFR Zinsen (berechnet bis zum 20. Oktober 1995) erließ.

16. Es ergibt sich aus den schriftlichen Erklärungen der Klägerin und des belgischen Staates, daß sich die angebliche frühere Mehrwertsteuerschuld der Klägerin auf die Zeit vom 1. September 1990 bis 30. August 1992 bezieht. Der Staat erklärt, die Klägerin habe einen überhöhten Abzugsanteil berechnet. Die Mehrwertsteuerverwaltung erteilte am 30. August 1993 einen Abrechnungsbescheid, wonach die Klägerin 784 306 BFR (nebst Geldbuße und Zinsen) schuldet. Dieser Bescheid wurde jedoch am 16. September 1993 von der Klägerin förmlich angefochten. Die Verwaltung erstellte daher am 26. Mai 1994 das Protokoll, auf das sich das nationale Gericht bezieht. Am 26. September 1995 erging letztlich gemäß Artikel 8[1] § 3 Absatz 4 der Königlichen Verordnung Nr. 4 ein Pfändungsbescheid über 705 404 BFR, der offenbar am selben Tag zugestellt wurde [11].

17. Die Klägerin erhob am 13. Oktober 1995 Klage beim nationalen Gericht, das aufgrund der das Gemeinschaftsrecht betreffenden

11 — Die schriftlichen Erklärungen des belgischen Staates beziehen sich auch auf eine andere (erste) Pfändung nach Artikel 8[1] § 3 Absatz 4 vom 15. Juni 1994, die der Klägerin mit Einschreiben vom 16. Juni 1994 mitgeteilt wurde und einen Betrag in Höhe von 118 984 BFR zugunsten der Klägerin auf einem Sonderkonto für die Zeit vom 31. Januar bis 30. April 1992 betrifft.

Argumente beschlossen hat, dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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?

iv) Rechtssache C-47/96, Sanders

18. Dieser Fall betrifft trotz eines ursprünglichen Verdachts auf Betrug ebenfalls eine Pfändung nach Artikel 8[1] § 3 Absatz 4 der Königlichen Verordnung Nr. 4 [12]. Nach dem Vorlagebeschluß geht aus dem am 30. Januar 1992 aufgenommenen Protokoll der Bijzondere Belastinginspectie (Besonderen Steuerinspektion) hervor, daß die Klägerin dem belgischen Staat Mehrwertsteuer in Höhe von 370 791 BFR (zuzüglich einer Geldbuße in Höhe von 741 582 BFR und Zinsen ab dem 21. Januar 1988) schuldet, und zwar zum einen wegen des ohne Rechnung erfolgten Ankaufs von 227 000 kg Mehl bei einer anderen Firma und zum anderen wegen der Vermittlung der Lieferung von 403 710 kg Mehl durch diese Firma an Dritte. Diese Umsätze sollen 1987 erfolgt sein. Es wurde der Klägerin mit Einschreiben vom 23. November 1994 mitgeteilt, daß der zuständige Leiter der Steuerkasse einen zu ihren Gunsten zum 31. Oktober 1994 ausgewiesenen Rechungssaldo in Höhe von 236 215 BFR zurückbehalte. Aus den schriftlichen Erklärungen der Klägerin und des belgischen Staates — denen Durchschriften der betreffenden Mitteilung und des Pfändungsbescheides beigefügt sind — ergibt sich, daß die Verwaltung diese Zurückbehaltung auf Artikel 8[1] § 3 Absatz 4 stützt [13]. Die Klägerin erhob am 5. Januar 1995 Klage, um u. a. die Aufhebung der Pfändung zu erreichen. Die Klage richtete sich an die Rechtbank van

12 — Die Klägerin bemerkt, daß ursprünglich ein Strafverfahren gegen ihre Geschäftsführer eingeleitet worden sei. Die Staatsanwaltschaft habe jedoch später beschlossen, die Einstellung des Verfahrens zu beantragen; das Gericht habe diesem Antrag mit Beschluß vom 10. Dezember 1991 stattgegeben. Erst dann sei die Pfändung eingeleitet worden.

13 — Die Klägerin bemerkt in ihren schriftlichen Erklärungen, daß die Mehrwertsteuerverwaltung am 7. März 1996 wegen derselben angeblichen Schuld wie im Ausgangsverfahren (offenbar aufgrund von Artikel 8[1] § 3 Absatz 4 der Königlichen Verordnung Nr. 4) auch einen Betrag in Höhe von 121 106 BFR einbehalten habe, der dem Guthaben der Klägerin im Dezember 1995 entspreche.

eerste aanleg — Pfändungsgericht — Brügge (im folgenden: nationales Gericht), die in Anbetracht der unterschiedlichen Argumente der Parteien bezüglich des Gemeinschaftsrechts und des anhängigen Vorabentscheidungsverfahrens in der Rechtssache Garage Molenheide beschlossen hat, dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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 bestreitet;

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?

B — *Verfahren vor dem Gerichtshof*

19. Da das schriftliche Verfahren in der Rechtssache Garage Molenheide bereits fortgeschritten war, als das Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache Schepens erging und die angefochtenen Fragen des Gemeinschaftsrechts in beiden Fällen sehr ähnlich waren, wurde das letztere Verfahren bis zu einer Entscheidung in der erstgenannten Rechtssache ausgesetzt. In der mündlichen Verhandlung der Rechtssache Molenheide (im folgenden: erste Sitzung) erklärte jedoch die Klägerin, die Praxis der belgischen Mehrwertsteuerverwaltung und der Umstand, daß sich die Pfändungsgerichte nicht als befugt erachteten, die Aufhebung der in Rede stehenden Pfändungen anzuordnen, in Verbindung mit zwei weiteren unmittelbar bevorstehenden Vorabentscheidungsersuchen bezüglich einer anderen Zurückbehaltungsart der belgischen Mehrwertsteuerverwaltung, ließen Zweifel an der Verhältnismäßigkeit des gesamten Zurückbehaltungssystems der neuen Fassung von Artikel 8[1] § 3 der Königlichen Verord-

nung Nr. 4 aufkommen. Die Klägerin erklärte, sie habe keine Einwände gegen die Verzögerung, die eine Verbindung der verschiedenen Vorabentscheidungsverfahren mit sich bringe. Demgemäß ordnete der Gerichtshof mit Beschlüssen vom 22. März 1996 die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache Garage Molenheide an; ferner ordnete der Präsident zum einen die Verbindung der drei anderen Rechtssachen zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung und zum anderen die Verbindung der Rechtssache Garage Molenheide mit den übrigen Rechtssachen zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung an [14]. Im folgenden werden die verschiedenen nationalen Gerichte und Kläger in den vier Vorabentscheidungsverfahren aus praktischen Gründen soweit erforderlich insgesamt als nationale Gerichte und Kläger bezeichnet.

III — Synthese der Vorlagefragen

20. Die Vorlagefragen der vier Rechtssachen überschneiden sich weitgehend, und dies ist nicht verwunderlich. Meines Erachtens werden im wesentlichen dreierlei Fragen des Gemeinschaftsrechts aufgeworfen. Sie betreffen die unmittelbare Wirkung der Artikel 18 Absatz 4 und 27 der Sechsten Richtlinie, die Gültigkeit und Tragweite der Sicherungspfändung nach Maßgabe des Artikels 8[1] § 3 der Königlichen Verordnung Nr. 4 und ihre Vereinbarkeit mit dem Abzugsrecht des Steuerpflichtigen nach Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie sowie ferner den Umfang einer solchen Zurückbehaltung und insbesondere die Frage, ob die offenbar begrenzten Grundlagen für ihre vorläufige Aussetzung mit dem gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar sind.

IV — Erklärungen

21. Schriftliche und mündliche Erklärungen wurden von allen Klägern außer dem Kläger Schepens abgegeben. Schriftliche Erklärungen wurden vom Königreich Belgien [15], vom Königreich Schweden, von der Griechischen Republik, der Italienischen Republik und der Kommission eingereicht, die sämtlich — außer Schweden — auch mündliche Erklärungen abgegeben haben [16]. Diese Erklärungen lassen sich aus praktischen Gründen im wesentlichen wie folgt zusammenfassen:

A — *Die Kläger*

22. Die Kläger erklären, die Bestimmungen des Artikels 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie seien hinreichend klar, bestimmt und unbedingt, um eine unmittelbare Wirkung in

14 — Diese Beschlüsse beruhen auf den Artikeln 61 und 43 der Verfahrensordnung.

15 — Förmlicher Beklagter in allen vorliegenden Rechtssachen ist der „Belgische Staat". Im folgenden ist jedoch aus Vereinfachungsgründen von Belgien die Rede.

16 — Griechenland und Schweden reichten schriftliche Erklärungen zu den Rechtssachen Schepens, BRD Decan und Sanders ein, während Italien, das ursprünglich schriftliche Erklärungen zu der Garage Molenheide eingereicht hatte, auch schriftliche Erklärungen zu den Rechtssachen Schepens und BRD Decan abgab.

der Rechtsordnung der Mitgliedstaaten zu erzeugen. Die im belgischen Recht vorgesehene Zurückbehaltung sei nicht mit dem Recht aus Artikel 18 Absatz 4 vereinbar. Wenn das Abzugsrecht gemäß den Artikeln 17 und 18 Absätze 1 bis 3 gegeben sei, könnten es die nationalen Mehrwertsteuerverwaltungen nicht anderen Bedingungen unterwerfen; sie müßten die betreffenden Beträge vielmehr erstatten oder auf den nächsten Erklärungszeitraum vortragen.

23. Die Kläger Decan und Sanders führen auch aus, daß der Saldo der absetzbaren Mehrwertsteuer gemäß Artikel 18 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie unter Bezugnahme auf einen bestimmten Erklärungszeitraum zu berechnen sei. Somit könne die Verwaltung eine Erstattungspflicht nicht bestreiten, indem sie geltend mache, der Steuerpflichtige habe ihr gegenüber für einen ganz anderen Zeitraum angeblich Schulden. Sie bemerken ferner, die Verwaltung sei nicht verpflichtet, den Überschußbetrag zu akzeptieren, den der Steuerpflichtige in seiner Erklärung einseitig angebe; sie könne vielmehr prüfen, ob diese Erklärung richtig sei [17]. Außerdem vertreten alle Kläger die Auffassung, daß die Mitgliedstaaten zwar nach Artikel 18 Absatz 4 Unterabsatz 1 die Erstattungsmodalitäten festlegen könnten, sie seien aber nicht berechtigt, das Recht auf Erstattung weiteren materiellen Bedingungen zu unterwerfen. Ihres Erachtens weicht die englische Fassung mit dem Wort „conditions" von den übrigen sprachlichen Fassungen ab, in denen Wörter verwendet würden, die den englischen Begriffen „details" oder „arrangements" entsprächen [18]. Da diese Bestimmung in abgestimmter Weise nach dem Gemeinschaftsrecht ausgelegt werden müsse, dürften die Mitgliedstaaten — so führen die Kläger weiter aus — trotz der etwaigen Mehrdeutigkeit des englischen Textes für die Erstattung keine materiellen Bedingungen festlegen, denn letztere seien in den Artikeln 17 und 18 Absätze 1 bis 3 erschöpfend geregelt. Das belgische Zurückbehaltungssystem bringe daher eine unannehmbare zusätzliche Bedingung mit sich. Selbst wenn dieses System in den Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten bezüglich der Handhabung der Mehrwertsteuerregelung fiele, müsse es indessen dem gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechen [19]. Das genannte System beschränke das durch die Sechste Richtlinie gewährleistete Abzugsrecht unverhältnismäßig. Erstens könne nämlich die Verwaltung praktisch automatisch das Guthaben des Steuerpflichtigen zurückbehalten, ohne die Notwendigkeit hierfür nachzuweisen und ohne ersatzweise Garantien oder Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen anzunehmen, wobei keine Entschädigung gezahlt werde, wenn die Zurückbehaltung letztlich ungerechtfertigt sei, auch würden in diesem Fall Zinsen erstab dem 1. April des auf die Zurückbehaltung folgenden Jahres gezahlt. Zweitens stehe dem Steuerpflichtigen kein effektiver Rechtsbehelf

17 — Das Urteil des High Court of England and Wales von 1987 in der Rechtssache Regina/Customs and Excise Commissioners, ex parte Strangewood Ltd (STC 502) wurde herangezogen, um darzulegen, daß die Mehrwertsteuerverwaltung diese Prüfung innerhalb eines angemessenenen Zeitraums vornehmen müsse.

18 — Die Kläger beziehen sich hierbei auf die niederländische („regeling"), deutsche („Einzelheiten"), französische („modalités"), italienische („modalità") und spanische („modalidades") Fassung. Im englischen Text wird derselbe Begriff („conditions") in Artikel 18 Absatz 3 ebenso wie in Absatz 4 verwendet, während in verschiedenen anderen Sprachen hierfür in diesen beiden Absätzen jeweils unterschiedliche Begriffe gebraucht werden.

19 — Die Kläger beziehen sich hierbei unter vielen anderen auf die Mehrwertsteuerfragen betreffenden Urteile vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-276/91 (Kommission/Frankreich, Slg. 1993, I-4413) und vom 20. Oktober 1993 in der Rechtssache C-10/92 (Balocchi, Slg. 1993, I-5105).

gegen die Zurückbehaltung zur Verfügung, da dem Pfändungsgericht die Befugnis fehle, eine echte Beurteilung der Frage vorzunehmen, ob die Zurückbehaltung notwendig oder begründet sei. In der zweiten mündlichen Verhandlung (im folgenden: zweite Sitzung) bemerkten die Kläger, selbst wenn das Pfändungsgericht, wie Belgien im Gegensatz zum größten Teil, wenn nicht zur Gesamtheit der einschlägigen belgischen Rechtsprechung — letztere beruhe auf der offenbar unzweideutigen Fassung der Königlichen Verordnung Nr. 4 — behaupte, die Pfändung aussetzen könnte, bis das Gericht über ihre Berechtigung entschieden habe, würde die damit verbundene Unsicherheit gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen.

B — *Belgien und die anderen Mitgliedstaaten*

24. Belgien, das von Griechenland, Italien und Schweden unterstützt wird, erklärt, Artikel 18 Absatz 4 betreffe zwar die Mehrwertsteuererstattung, eine Zurückbehaltung von Steuerguthaben gehöre aber nur zur Steuererhebung und falle nicht unter die Sechste Richtlinie. Artikel 76 § 1 BTWB beziehe sich getrennt auf die unterschiedlichen Rechtsinstitute *Erstattung* und *Zurückbehaltung von Steuerguthaben*. Während die Erstattung in Artikel 76 § 1 Absätze 1 und 2 geregelt sei und bestimmten materiellen und förmlichen Voraussetzungen entsprechen müsse, werde die Zurückbehaltung von Steuerguthaben in Artikel 76 § 1 Absatz 3 des Gesetzes und in der Königlichen Verordnung Nr. 4 behandelt und als selbständiges Rechtsinstitut angesehen. Die Sechste Richtlinie verfolge zwei Hauptziele, nämlich erstens die Steuerharmonisierung und zweitens die gegenseitige Wirtschaftsintegration zur Erreichung und Beschleunigung des Gemeinsamen Marktes für den freien Personen-, Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr. Die Harmonisierung werde durch eine einheitliche Bestimmung des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer in der gesamten Gemeinschaft erreicht. Jeder Mitgliedstaat könne sein eigenes Erhebungssystem vorsehen, doch müsse er dabei dafür Sorge tragen, daß diese Ziele erreicht würden.

25. Die Mitgliedstaaten könnten die Erhebung der Mehrwertsteuer frei regeln, wozu auch Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung und des Steuerbetrugs gehörten. Nach Artikel 22 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie (siehe oben, Nr. 2), könnten die Mitgliedstaaten die für die „Erhebung" der Mehrwertsteuer erforderlichen Maßnahmen treffen. Diese Auslegung stehe im Einklang mit dem Subsidiaritätsprinzip des Artikels 3b EG-Vertrag. Falls die Sechste Richtlinie so auszulegen wäre, daß sie Fragen der Steuererhebung umfassen würde, macht Belgien hilfsweise geltend, daß die hier in Rede stehende Zurückbehaltung unter Artikel 18 Absatz 4 falle, der den Mitgliedstaaten einen weiten Ermessensspielraum für die Bestimmung der Erstattungsbedingungen einräume [20].

20 — In der Rechtssache Garage Molenheide erklärt Belgien, daß Artikel 18 Absatz 4 wegen dieses Ermessens keine unmittelbare Wirkung habe. In den Erklärungen zu den drei folgenden Fällen wird diese Auffassung (zumindest ausdrücklich) nicht aufrechterhalten.

26. Das Zurückbehaltungsverfahren sei nicht so angelegt, daß es dem Steuerpflichtigen die Ausübung der durch Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie verliehenen Rechte praktisch unmöglich mache, sondern stelle nur die Erstattung des zuviel abgeführten Mehrwertsteuerbetrags zurück, bis die Richtigkeit der Steuererklärung festgestellt werden könne, auf der der vermutliche Überschuß zugunsten des Steuerpflichtigen beruhe. Es verstoße nicht gegen Artikel 18 Absatz 4, da es nur vorläufig einen Betrag sperre, der noch als „Guthaben" des Steuerpflichtigen anerkannt werde und zurückzuzahlen sei, sofern nicht schließlich festgestellt werde, daß die Steuererklärung des Steuerpflichtigen falsch oder ungenau sei. Demnach sei hier Artikel 27 der Sechsten Richtlinie nicht von Bedeutung, da die Erhebung der Mehrwertsteuer nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie falle.

27. In den schriftlichen Erklärungen Belgiens zu den späteren Vorabentscheidungsersuchen werden die vorstehenden Ausführungen und die Erläuterungen zu Artikel 8^1 § 3 entwickelt. Das herkömmliche Pfändungsverfahren, das keine vorläufige Zurückbehaltung zugelassen habe, habe die Verwaltung nicht ausreichend geschützt, wenn behauptete Steuerguthaben innerhalb von drei Monaten nach der betreffenden Mehrwertsteuererklärung entweder zu erstatten oder auf den folgenden Zeitraum vorzutragen waren, selbst wenn eine bestrittene Steuerschuld gegenüber der Mehrwertsteuerverwaltung für einen früheren Zeitraum bestand. Die neue „präventive" Zurückbehaltung mache das Steuerguthaben vorläufig unverfügbar, ohne daß dessen Existenz wirklich bestritten würde. Sie solle somit offensichtlich gewährleisten, daß die Mehrwertsteuer, die der Steuerpflichtige gegebenenfalls schulde, tatsächlich gezahlt werde. In der zweiten Sitzung bemerkte Belgien mit Unterstützung von Italien und Griechenland, daß die Steuerbehörden zum Zwecke einer angemessenen Mehrwertsteuererhebung in die Lage versetzt werden müßten, ihre Beziehung zu dem Steuerpflichtigen als eine Art laufendes Konto anzusehen, da bei einer getrennten Betrachtung jedes einzelnen Steuerzeitraums außer acht gelassen würde, daß ein derzeitiges (selbst unbestrittenes) Guthaben unter Umständen nur durch frühere falsche oder ungenaue Steuererklärungen entstanden sei.

28. Belgien räumt ein, daß die Steuererhebungsmaßnahmen die durch die Sechste Richtlinie verliehenen Rechte nicht praktisch aushöhlen dürften, erklärt aber, unterstützt von Italien, Griechenland und Schweden, daß seine angefochtenen Maßnahmen dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gerecht würden. In Beantwortung von Fragen, die in der ersten Sitzung gestellt wurden, erklärte Belgien, daß die Pfändungsgerichte ungeachtet der unter Umständen vorherrschenden Praxis nach der Königlichen Verordnung Nr. 4 selbst auf Artikel 8^1 § 3 Absatz 5 gestützte Zurückbehaltungen vorläufig aufheben könnten, wenn sie die Betrugsvorwürfe oder die Vorwürfe einer substantiellen Unregelmäßigkeit nicht für berechtigt hielten. Belgien entwickelte später diese ersten Erklärungen weiter. Das Pfändungsgericht müsse nach Artikel 8^1 § 3 Absatz 4 nicht nur prüfen, ob alle Verfahrensvorschriften zum Schutz des einzelnen eingehalten worden seien [21], es könne vielmehr auch beurteilen, ob die Verdachtsgründe, auf denen die Zurückbehaltung beruhe, dem Anschein nach

21 — Für die Untersuchung und letztliche Zurückbehaltungsentscheidung ist z. B. nicht die örtliche Steuerbehörde des Steuerpflichtigen zuständig, sondern Fachkräfte der Mehrwertsteuerverwaltung außerhalb dieser örtlichen Behörde.

glaubwürdig seien. Es habe, so bringt es Belgien zum Ausdruck, die Befugnis zu einer „marginalen" Kontrolle der Zurückbehaltung. Bei Zurückbehaltungen wegen des erheblichen Verdachts auf Betrug nach Artikel 8[1] § 3 Absatz 5 gehe die Befugnis des Pfändungsgerichts zur Aufhebung der Zurückbehaltung erheblich weniger weit; die Aufhebung könne nämlich nur angeordnet werden, wenn das Pfändungsgericht in Kenntnis aller einschlägigen Gegebenheiten des Falles zu der Überzeugung gelange, daß ihre Aufrechterhaltung nicht mehr gerechtfertigt sei [22]. In der zweiten Sitzung betonte Belgien jedoch, dies hindere nicht daran, daß eine auf Absatz 5 gestützte Zurückbehaltung vorläufig aufgehoben werden könne. Belgien erklärt allgemein, daß eine Zurückbehaltung trotz der vielleicht „irreführenden" Fassung von Artikel 8[1] § 3 Absatz 7 von einem Pfändungsgericht vorläufig aufgehoben werden könne.

C — *Die Kommission*

29. Nach Ansicht der Kommission überträgt die Sechste Richtlinie die Aufgabe der Betrugsbekämpfung den Mitgliedstaaten, was sie durch mehrere Bezugnahmen auf deren Zuständigkeit zur Ergreifung entsprechender Maßnahmen belegt [23]. Zu Artikel 18 Absatz 4 und insbesondere zur Auslegung der Worte „Betrag der zulässigen Abzüge" bemerkt die Kommission, daß die Ausübung des Abzugsrechts nur den in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Bedingungen unterworfen sein könne; sie könne nicht der Genehmigung durch die nationalen Mehrwertsteuerbehörden unterliegen. Nach Ansicht der Kommission sind die belgischen Zurückbehaltungsmaßnahmen jedoch Steuererhebungsmaßnahmen, so daß sie nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen. Demnach sei Belgien nicht verpflichtet gewesen, eine Ermächtigung nach Artikel 27 Absatz 1 einzuholen.

30. Die Steuererhebungsmaßnahmen der Mitgliedstaaten dürften indessen nicht den Grundsätzen widersprechen, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Gemeinschaft beruhe. Die Kommission zieht einen Vergleich mit der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 27 der Sechsten Richtlinie [24]. Bei diesem Verfahren werde die Kommission im voraus vollständig über die beabsichtigten Maßnahmen informiert, wodurch sie dafür sorgen könne, daß die betreffenden Maßnahmen dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprächen [25], der ihres Erachtens auch für die hier in Rede ste-

22 — Obgleich in Absatz 5 nicht das Wort „Betrug" verwendet werde, beschränkten sich, so führte Belgien in der zweiten Sitzung aus, auf Absatz 5 gestützte Zurückbehaltungsmaßnahmen praktisch auf Betrugsfälle. Sie beträfen vermutete „unrichtige Angaben", was zu einer möglichen Steuerschuld führe, deren Umfang sich nicht ohne weiteres schnell feststellen lasse. Dies treffe nicht auf potentielle Schulden zu, die nur auf Ungenauigkeiten oder Rechenversehen bei früheren Steuererklärungen beruhten und die somit verhältnismäßig leicht berechnet werden könnten.

23 — Die Kommission bezieht sich insbesondere auf Artikel 22 Absatz 8 und auch auf die Artikel 13 Teil A Absatz 1, 13 Teil B Absatz 1, 14 Absatz 1 und 15.

24 — Die Kommission bezieht sich insbesondere auf die Urteile vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82 (Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861) und vom 7. April 1987 in der Rechtssache 196/85 (Kommission/Frankreich, Slg. 1987, 1597).

25 — Es wird auch auf die Rechtsprechung über die Verhältnismäßigkeit von Sanktionen für Verstöße gegen die Vorschriften über die Mehrwertsteuer Bezug genommen: Urteile vom 25. Februar 1988 in der Rechtssache 299/86 (Drexl, Slg. 1988, 1213) und Kommission/Frankreich (zitiert in Fußnote 19). In der zweiten Sitzung wurde auch das neueste Urteil vom 23. Januar 1997 in der Rechtssache C-29/95, (Eckehard Pastoors und Trans-Cap, Slg. 1997, I-285) herangezogen.

henden Steuererhebungsmaßnahmen gelte. Nach Ansicht der Kommission sollte sich der Gerichtshof auf die Aufstellung bestimmter Kriterien beschränken, deren konkrete Anwendung Sache der nationalen Gerichte sei. Im Falle der Zurückbehaltung zur Sicherstellung einer früheren bestrittenen Steuerschuld könne davon ausgegangen werden, daß die Maßnahmen unverhältnismäßig seien. Dies träfe aber nicht auf eine Zurückbehaltung zu, die auf ernsthaften Zweifeln oder einem Betrugsnachweis beruhe. In ihren schriftlichen Erklärungen zeigt die Kommission eine Reihe von Kriterien auf, die die nationalen Gerichte ihres Erachtens bei der Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes berücksichtigen sollten. Es handelt sich dabei hauptsächlich um verfahrensmäßige Garantien für die Zeit vor der Zurückbehaltung, eine echte Klagemöglichkeit gegen dieselbe, eine Beziehung zwischen dem zurückbehaltenen Betrag und der vermutlichen Steuerschuld und um die Möglichkeit, daß die Steuerverwaltung Alternativgarantien akzeptiert, die eine vergleichbare Sicherheit gewährleisten. Angesichts der widersprüchlichen Erklärungen zu den Befugnissen des Pfändungsgerichts bemerkte die Kommission in der zweiten Sitzung, daß eine bedeutsame Frage darin zu sehen sei, ob die Mehrwertsteuerverwaltung bei der Zurückbehaltung ein Verfahren zur sachlichen Prüfung der angeblichen Steuerschuld einleiten müsse. Andererseits vertrat sie die Auffassung, daß es übermäßig formalistisch wäre, wenn die nationalen Steuerbehörden jeden Steuererklärungszeitraum getrennt behandeln müßten.

V — Erörterung

A — *Unmittelbare Wirkung*

31. In der Rechtssache Schepens wird der Gerichtshof ausdrücklich um Beantwortung der Frage ersucht, ob die Artikel 18 Absatz 4 und 27 der Sechsten Richtlinie unmittelbare Wirkung haben. Angesichts des möglichen Konflikts zwischen dem System der Sicherungspfändung in Belgien und dem Recht des Steuerpflichtigen aus Artikel 18 Absatz 4 liegt die Erheblichkeit dieser Frage klar zu Tage; der Gerichtshof sollte sie m. E. beantworten [26]. Andererseits ist die Erheblichkeit der Frage, ob Artikel 27, auf den sich Belgien nicht berufen hat, eine unmittelbare Wirkung hat, für die Entscheidung der Rechtssache Schepens weniger klar. Ich glaube nicht, daß der Gerichtshof diese Frage beantworten muß.

32. Nach ständiger Rechtsprechung kann sich ein einzelner selbst nach Ablauf der Umsetzungsfrist vor den nationalen Gerichten nur dann unmittelbar auf eine nicht oder unrichtig umgesetzte Richtlinie berufen, wenn diese hinreichend genau und unbedingt ist [27]. Das Recht des einzelnen, sich auf die Sechste Richtlinie zu berufen, wurde vom Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung anerkannt [28]. In der Rechtssache BP Soupergaz hat der Gerichtshof erklärt [29]:

„Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, daß die einzelnen trotz des relativ weiten

26 — Artikel 76 § 1 Absätze 1 und 2 BTWB setzt zwar anscheinend das durch Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie verliehene Recht in Belgien um, die Tragweite dieser Bestimmung ist aber durch Artikel 76 § 1 Absatz 3 des Gesetzes und durch die Königliche Verordnung Nr. 4 begrenzt.

27 — Siehe u. a. Urteile vom 5. April 1979 in der Rechtssache 148/78 (Ratti, Slg. 1979, 1629) und in jüngerer Zeit vom 14. Juli 1994 in der Rechtssache C-91/92 (Faccini Dori, Slg. 1994, I-3325).

28 — Siehe z. B. Urteile vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53) und vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883).

29 — Randnr. 34.

Handlungsspielraums der Mitgliedstaaten bei der Durchführung einzelner Vorschriften der Sechsten Richtlinie die Vorschriften der Richtlinie, die hinreichend klar und genau und nicht an Bedingungen geknüpft sind, vor den nationalen Gerichten in zweckdienlicher Weise geltend machen können."

Der Gerichtshof hat insbesondere festgestellt, daß die Bestimmungen des Artikels 17 Absätze 1 und 2, die das Recht auf Vorsteuerabzug betreffen, „den genannten Kriterien für die unmittelbare Wirkung einer Richtlinie [entsprechen] und damit für die einzelnen Rechte [begründen], auf die diese sich vor den nationalen Gerichten berufen können, um einer mit diesen Rechten unvereinbaren nationalen Regelung entgegenzutreten" [30]. Diese Bestimmungen stehen in einem engen Zusammenhang mit Artikel 18 Absatz 4, der m. E. aus den nachstehenden Gründen ebenfalls den genannten Kriterien entspricht.

33. Übersteigen die zulässigen Steuerabzüge eines Steuerpflichtigen seine Steuerschuld, so müssen die Mitgliedstaaten nach Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie „den Überschuß entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder ihn ... erstatten", soweit es sich nicht um „geringfügige Überschüsse" handelt. In ihren schriftlichen Erklärungen bemerkt die Klägerin Molenheide, daß dieser Text absolut klar sei. Wenn der betreffende Betrag nicht geringfügig sei, müsse die Steuerverwaltung eine der beiden vorgenannten Operationen vornehmen.

30 — Urteil BP Soupergaz (zitiert in Fußnote 28, Randnr. 35).

Belgien hat zwar ursprünglich die unmittelbare Wirkung von Artikel 18 Absatz 4 vor dem nationalen Gericht in der Rechtssache Garage Molenheide bestritten, es erhielt dies aber in seinen Erklärungen beim Gerichtshof nicht aufrecht. In Beantwortung der in der Rechtssache Schepens ausdrücklich vorgelegten Frage bemerkt die Kommission zu Recht, daß Artikel 18 Absatz 4 hinreichend klar und genau sei, um eine unmittelbare Wirkung zu haben, und vor den nationalen Gerichten unmittelbar geltend gemacht werden könne.

34. Unterschiedliche Auffassungen darüber, wann ein Überschuß als „geringfügig" anzusehen ist, dürfen m. E. ein nationales Gericht nicht daran hindern, in den meisten Fällen einen nicht geringfügigen Überschußbetrag festzustellen, der zu erstatten oder vorzutragen ist. Da ferner durch die Sechste Richtlinie in bezug auf die Abzüge gewährleistet werden soll, daß „das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht" [31], ist natürlich die Möglichkeit eines Mitgliedstaates, die Erstattung eines „geringfügigen" Überschusses zu verweigern, sehr begrenzt. Wer sich somit auf Artikel 18 Absatz 4 Unterabsatz 2 beruft, um die unmittelbare Wirkung dieses Artikels zu verneinen, „verwechselt" daher m. E. „die Frage der unmittelbaren Wirkung mit der des Ermessensspielraums, über den der Staat bei der Umsetzung der Richtlinie verfügt" [32].

31 — Siehe Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie.

32 — Siehe die Schlußanträge des Generalanwalts Mancini in der Rechtssache 71/85 (Niederlande/Federatie Nederlandse Vakbeweging, Slg. 1986, 3855, Nr. 17).

35. Alle Kläger erklären, daß der Handlungsspielraum, über den die Mitgliedstaaten nach Artikel 18 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie verfügen, es diesen nicht gestatte, materielle Bedingungen für die Ausübung des Erstattungsrechts aufzustellen. Ich glaube, daß die Mitgliedstaaten aufgrund von Artikel 18 Absatz 4 Satz 1 nur berechtigt sind, die erforderlichen Verfahren oder Modalitäten für die Erstattung zu bestimmen [33]. Auch eine „Vielfalt der möglichen Alternativen" [34] für die Erfüllung einer Verpflichtung aus einer Richtlinie kann nämlich die unmittelbare Wirkung derselben nicht ausschließen, wenn „deren Inhalt sich bereits aufgrund der Richtlinie mit hinreichender Genauigkeit bestimmen läßt" [35]. Demnach ist die Verpflichtung aus Artikel 18 Absatz 4 m. E. klar, genau und unbedingt sowie geeignet, eine unmittelbare Wirkung zu erzeugen.

33 — In der Rechtssache Niederlande/Federatie Nederlandse Vakbeweging wurde der Gerichtshof gefragt, ob Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie Nr. 79/7/EWG des Rates vom 9. Dezember 1978 zur schrittweisen Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichbehandlung von Männern und Frauen im Bereich der sozialen Sicherheit (ABl. 1979, L 6, S. 24) unmittelbare Wirkung hat. Zweifel ergaben sich vor allem bezüglich des in der Richtlinie enthaltenen Grundsatzes der Nichtdiskriminierung, da es hierbei allein schon für die Niederlande (zumindest) vier verschiedene Umsetzungswege gab. Der Gerichtshof hat jedoch die Auffassung zurückgewiesen, wonach eine solche Vielzahl von Möglichkeiten den unbedingten Charakter der sich aus der betreffenden Bestimmung ergebenden Verpflichtung ausschließt.

34 — Dies sind die Worte des Gerichtshofes zur Beschreibung des Einwands von Irland gegen die unmittelbare Wirkung der Richtlinie 79/7 in der Rechtssache 286/85 (McDermott und Cotter, Slg. 1987, 1453, Randnr. 15).

35 — Urteil vom 19. November 1991 in den verbundenen Rechtssachen C-6/90 und C-9/90 (Francovich u. a., Slg. 1991, I-5357, Randnr. 17). In der Rechtssache BP Soupergaz (zitiert in Fußnote 28) hat der Gerichtshof festgestellt, daß die Artikel 11 Teil A Absatz 1 und Teil B Absätze 1 und 2 sowie 17 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie „trotz des den Mitgliedstaaten in Artikel 11 Teil B Absatz 2 eingeräumten Ermessens dahin gehend, als Besteuerungsgrundlage für Einfuhren den in der Verordnung Nr. 803/68, definierten Wert anzunehmen" (Schlußanträge des Generalanwalts Jacobs, Nr. 48), unmittelbare Wirkung haben, denn „diese Vorschriften lassen den Mitgliedstaaten, was ihre Durchführung angeht, keinen Ermessensspielraum" (Randnr. 35 des Urteils).

B — *Anwendungsbereich des Artikels 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie*

i) Einleitung

36. Das Mehrwertsteuersystem wurde häufig als „neutral" bezeichnet [36]. Nur der Endverbraucher trägt die gesamten Kosten der Steuer, und es „wird bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer nur abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat" [37]. Jeder am Umsatz beteiligte Wirtschaftsteilnehmer gibt den Mehrwertsteueranteil, der auf seinen Einkäufen lastet, an den nächsten Wirtschaftsteilnehmer (oder den Verbraucher) weiter. Hierbei ist das Recht auf Vorsteuerabzug von zentraler Bedeutung [38]. Auf lange Sicht neutralisiert jeder Wirtschaftsteilnehmer die Vorsteuer durch Abzug und erlangt die auf ihn entfallende Mehrwertsteuer wieder, indem er sie auf den Preis aufschlägt, den er seinen Kunden in Rechnung stellt. Der Cash-flow kann sich grundsätzlich nur vorübergehend zum Vor- oder Nachteil des Wirtschaftsteilnehmers auswirken. Übersteigt in einem bestimmten Erklärungszeitraum der Bezug des Wirtschaftsteilnehmers seinen Absatz, so wird der Cash-flow negativ beeinflußt, da der Betroffene, sei es auch nur vorübergehend, die Mehrwertsteuerbelastung seiner Bezüge tragen muß, bis er sie zum Teil von seinen Kunden und zum Teil von der Steuerverwaltung

36 — Siehe z. B. die Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 16) und vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797, Randnr. 15).

37 — Siehe Urteil vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul, Slg. 1982, 1409, Randnr. 10).

38 — Es wird im Urteil Rompelman (zitiert in Fußnote 36, Randnr. 16) als „grundlegendes Element des Mehrwertsteuersystems" bezeichnet.

wieder einbringen kann. Die Erstattungsanträge sollten nicht häufig sein; sie weisen nämlich auf ein Verlustgeschäft oder zumindest ein Ergebnis hin, bei dem der Bezug den Absatz während einer bestimmten Rechnungsperiode übersteigt, so daß sich daraus möglicherweise schwerwiegende Liquiditätsprobleme ergeben können. Die Mitgliedstaaten haben nach Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie im wesentlichen zwei Möglichkeiten, wenn für einen bestimmten Erklärungszeitraum ein Erstattungsanspruch besteht. Sie können entweder sofort erstatten oder die Erstattung bis zum Ende des folgenden Erklärungszeitraums zurückstellen. Durch diese Zurückstellung wird sich die Erstattung in vielen Fällen erübrigen, da der Wirtschaftsteilnehmer in diesem nächsten Zeitraum wieder einen Gewinn verzeichnen kann. Das den Steuerpflichtigen in Artikel 18 Absatz 4 verliehene Recht untersagt es jedoch den Mitgliedstaaten, die Erstattung in der Hoffnung oder einfach in der Erwartung wiederkehrender Gewinne des Wirtschaftsteilnehmers über einen Erklärungszeitraum hinaus oder gar auf unbestimmte Zeit zurückzustellen.

ii) Meine Auffassung

37. Meines Erachtens genügt die unmittelbare Wirkung von Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie als solche nicht, um eine Unvereinbarkeit der angefochtenen belgischen Maßnahmen festzustellen. Die Kläger bemerken zu Recht, daß das Recht auf „zulässige Abzüge" im Sinne von Artikel 18 Absatz 4 in den Artikeln 17 und 18 Absätze 1 bis 3 begründet sei und daß „es den Steuerpflichtigen möglich sein muß, das Recht auf Abzug der gesamten Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort auszuüben, sofern es keine Vorschrift gibt, die den Mitgliedstaaten eine Einschränkung dieses Rechts gestattet" [39]. Die Mitgliedstaaten können daher das *Recht* auf Vorsteuerabzug nur einschränken, wenn sie sich „auf eine der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen abweichenden Regelungen stützen" [40] können. Übersteigen die zulässigen Abzüge die Steuerschuld, so gebietet die Neutralität des Mehrwertsteuersystems der Gemeinschaft, daß der Steuerpflichtige ein Recht auf Erstattung hat. Es ist den Mitgliedstaaten aber unbenommen, Sicherungsmaßnahmen zu treffen, um zu gewährleisten, daß die behaupteten überschüssigen Abzüge, die sich aus der betreffenden Mehrwertsteuererklärung des Steuerpflichtigen ergeben, der Wahrheit entsprechen. Ein Kontrollsystem zur Prüfung der „zulässigen" Abzüge im Sinne von Artikel 18 Absatz 4, das vor der Zahlung zur Anwendung kommt, bedeutet nicht, daß dem Steuerpflichtigen das Abzugsrecht aberkannt wird.

38. Im Urteil Jeunehomme u. a. [41] hat der Gerichtshof unter Bezugnahme auf Artikel 22 Absatz 8 entschieden, daß Mitgliedstaaten, die verlangen, daß eine Rechnung bestimmte Angaben enthalten muß, die nicht in den Artikeln 18 Absatz 1 Buchstabe a und 22 Absatz 3 Buchstabe b vorgeschrieben sind, nicht auf das Verfahren des Artikels 27 zurückgreifen müssen, „um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu

39 — Siehe Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 27).

40 — Ebenda, Randnr. 29.

41 — Urteil vom 14. Juli 1988 in den verbundenen Rechtssachen 123/87 und 330/87 (Slg. 1988, 4517).

sichern" [42]. Wenn die Mitgliedstaaten die Angaben bestimmen können, die abzugsbegründende Rechnungen enthalten müssen, so muß es ihnen auch möglich sein, Sicherungsmaßnahmen zu treffen, um die ordnungsgemäße Steuererhebung zu gewährleisten.

39. Diese Auffassung wird durch das jüngste Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Reisdorf [43] bekräftigt. In diesem Urteil, das wiederum Rechnungen betraf, hat der Gerichtshof bestätigt, daß die „Befugnis der Mitgliedstaaten ..., die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen" [44], mit der Sechsten Richtlinie vereinbar ist. Wie er ferner ausgeführt hat, „regelt ... Artikel 18 der Sechsten Richtlinie entsprechend seiner Überschrift nur die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, nicht dagegen den Nachweis dieses Rechts nach seiner Ausübung durch den Steuerpflichtigen" [45]. Die Mitgliedstaaten sind m. E. im Rahmen ihres nationalen Systems für die Mehrwertsteuererhebung befugt, Maßnahmen zu treffen, um zu vermeiden, daß sie Erstattungen vornehmen, ohne daß in Wahrheit ein Mehrwertsteuerguthaben besteht. Präventive Kontrollmaßnahmen ermöglichen einen Ausgleich zwischen den Interessen der öffentlichen Finanzverwaltung und dem Interesse des Steuerpflichtigen, eine baldige Erstattung von Beträgen zu erlangen, die ihm dem Anschein nach gemäß Artikel 18 Absatz 4 zustehen. Diese Auslegung von Artikel 18 Absatz 4 entspricht m. E. seiner Bezugnahme auf die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, den Abzug „nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten" vorzunehmen. Hilfsweise können die Mitgliedstaaten nach Artikel 22 Absatz 8 „weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden". Es dürfte wohl unerheblich sein, ob die belgischen Vorschriften außerhalb des Rahmens der durch die Sechste Richtlinie harmonisierten Gebiete liegen oder grundsätzlich darunter fallen, jedoch nach Artikel 22 Absatz 8 erlaubt sind. In beiden Fällen ist ihre Verhältnismäßigkeit zu prüfen, sofern sie gegen die Richtlinie verstoßen könnten (siehe nachstehend, Nrn. 42 bis 54).

40. In der zweiten Sitzung erklärten die Kläger Decan und Sanders, Artikel 18 Absatz 4 müsse im Licht des Absatzes 2 ausgelegt werden, so daß der Mitgliedstaat, sobald er festgestellt habe, daß er tatsächlich ein Steuerguthaben für einen bestimmten Erklärungszeitraum schulde, dem Steuerpflichtigen erlauben müsse, sein Abzugsrecht für dieses Guthaben sofort auszuüben. Ich teile die Auffassung der Kommission, die dies für zu formalistisch hält. Es ist realistischer, die Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und der nationalen Mehrwertsteuerverwaltung dem Begriff eines laufenden Kontos anzunähern. Die Kläger beziehen sich u. a. auf das Urteil

42 — Ebenda, Randnr. 16. Generalanwalt Sir Gordon Slynn hat hierbei ausdrücklich festgestellt: „Die Sechste Richtlinie hat keine vollständige Harmonisierung sämtlicher Vorschriften über die Erhebung der Mehrwertsteuer gebracht." Seines Erachtens „hat der Rat es den Mitgliedstaaten überlassen, im Interesse eines guten Funktionierens des Steuersystems zusätzliche Angaben auf den Rechnungen vorzuschreiben, sofern die getroffenen Maßnahmen die gleichen Ziele verfolgen wie die Richtlinie, von der Gemeinschaftsregelung nicht abweichen und deren Tragweite nicht einschränken" (S. 4517, 4533).

43 — Urteil vom 5. Dezember 1996 in der Rechtssache C-85/95 (Slg. 1996, I-6257).

44 — Ebenda, Randnr. 24.

45 — Urteil Reisdorf (zitiert in Fußnote 43, Randnr. 26).

Kommission/Frankreich [46], mit dem der Gerichtshof entschieden hat, „daß es den Steuerpflichtigen möglich sein muß, das Recht auf Abzug der gesamten Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort auszuüben, sofern es keine Vorschrift gibt, die den Mitgliedstaaten eine Einschränkung dieses Rechts gestattet" [47]. In diesem Fall erlaubte das angefochtene französische Dekret nur den Abzug eines Teils der Mehrwertsteuer, die für den Erwerb oder den Bau von Immobilien zu entrichten war, wenn der Betrag der jährlichen Einnahmen aus der Vermietung dieser Immobilien ein Fünfzehntel ihres Wertes unterschritt. Die belgischen Zurückbehaltungsvorschriften dagegen beschränken nicht das Abzugsrecht; sie sehen nur eine vorläufige Zahlungsrückstellung vor. Wäre es den Mitgliedstaaten unter allen Umständen untersagt, die Erstattung auch unbestrittener Steuerguthaben eines Erklärungszeitraums wegen eines wesentlichen Streites bezüglich eines früheren Zeitraums zurückzustellen, so könnte dies ihre finanziellen Interessen häufig erheblich gefährden. Meines Erachtens ist Artikel 18 Absatz 4 auch nicht dahin auszulegen, daß sich das Recht der Mitgliedstaaten auf Verweigerung der Erstattung auf Fälle beschränkt, in denen sie eine rechtskräftige Entscheidung für die Steuerschuld eines Steuerpflichtigen bezüglich eines früheren Zeitraums oder über den betrügerischen Charakter eines angeblichen Mehrwertsteuerguthabens erlangt haben. Ferner kann meiner Ansicht nach die Zulässigkeit einer vorläufigen Zurückbehaltung eines nach Artikel 18 Absatz 4 geschuldeten Betrages nicht vom Nachweis eines Kausalzusammenhangs mit einer Schuld oder zu geringen Zahlung in einem früheren Zeitraum abhängen.

46 — Urteil zitiert in Fußnote 36.

47 — Ebenda, Randnr. 16.

41. Wie der Gerichtshof in seinem Urteil BP Soupergaz erklärt hat, verfügen die Mitgliedstaaten über einen weiten Handlungsspielraum bei der Durchführung der Bestimmungen des Mehrwertsteuersystems. Dieser Spielraum umfaßt zwei Aspekte. Erstens fallen die als Routine anzusehenden Einzelheiten der Steuererhebungsregelung, die im allgemeinen in den nationalen Rechtsvorschriften enthalten sind, überhaupt nicht unter die Sechste Richtlinie. Es könnten z. B. — so möchte ich am Rande sagen — Umstände eintreten, unter denen ein Mitgliedstaat, ohne die Anwendung des Artikels 18 Absatz 4 in Frage zu stellen, ein festgestelltes Guthaben nicht direkt zurückzahlt. Besteht etwa eine klar festgestellte Mehrwertsteuerschuld des Steuerpflichtigen, so daß es sich zweifelsfrei um Beträge handelt, die einerseits von ihm, andererseits aber auch ihm gegenüber geschuldet werden, so wäre eine Erstattung widersinnig, wenn die eine Schuld gegen die andere aufgerechnet werden kann. Dies könnte der Fall sein, wenn bei einer im übrigen unbestrittenen früheren Steuererklärung versehentlich oder mangels verfügbarer Mittel zu wenig gezahlt wurde. Allgemeiner läßt sich sagen, daß den Mitgliedstaaten die Verwaltung des gesamten Mehrwertsteuersystems zusteht. Wie bereits erwähnt (Nr. 39), ist es nicht erforderlich, zu entscheiden, ob dies der Fall ist, weil das genannte Gebiet außerhalb des Anwendungsbereichs der Sechsten Richtlinie liegt oder weil es unter eine ausdrückliche Ermächtigung, z. B. in Artikel 22 Absatz 8, fällt. Maßnahmen, die unter Artikel 22 Absatz 8 fallen, können sich jedoch zwangsläufig auf die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur sofortigen Erstattung nach Artikel 18 Absatz 4 auswirken, wobei dann (aus den nachstehend dargelegten Gründen) festzustellen ist, ob diese Maßnahmen hinsichtlich ihrer Verhältnismäßigkeit im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht stehen; es ist also mit anderen Worten zu prüfen, ob sie im Hinblick auf das angestrebte Ziel angemessen sind.

C — *Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes*

42. Wenn eine Zurückbehaltung, wie sie hier angefochten wird, als solche nicht gegen Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie verstößt, so folgt daraus nicht unbedingt, daß sie mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Die Mitgliedstaaten können zwar ihre eigenen Systeme für die Erhebung der Mehrwertsteuer festlegen, sie müssen diese Systeme aber im Einklang mit der Sechsten Richtlinie und insbesondere mit deren grundlegenden Bestimmungen, wie dem Erstattungsrecht, durchführen.

i) Der Zweck der Zurückbehaltung

43. Es ist wohl klar, daß Zurückbehaltungsmaßnahmen, wie sie hier in Rede stehen, einen legitimen Zweck verfolgen. Die Mitgliedstaaten, die Erklärungen abgegeben haben, bemerken zu Recht, daß sie in Anbetracht der Tatsache, daß ihnen der Mehrwertsteuerertrag fast gänzlich zufließe, zweifellos ein berechtigtes Interesse hätten, geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um ihre finanziellen Interessen zu wahren. Dies wird m. E. auch in Artikel 22 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie im wesentlichen anerkannt. Wie bereits ausgeführt (Nr. 38), erlaubt es Artikel 22 Absatz 8 den Mitgliedstaaten nicht, im Interesse der Betrugsverhütung oder einer wirksamen Steuererhebung gegen andere Bestimmungen der Sechsten Richtlinie zu verstoßen. Hierfür ist in Artikel 27 ausdrücklich ein Verfahren vorgesehen, wonach die Mitgliedstaaten den Rat um die Ermächtigung ersuchen können, u. a. innerstaatliche Maßnahmen gegen „Steuerhinterziehungen oder -umgehungen" zu treffen, die im Widerspruch zur Sechsten Richtlinie stehen. Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, daß derartige Maßnahmen im Einklang mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stehen müssen. So hat er z. B. in der Rechtssache Kommission/Belgien [48] erklärt, daß die nach Artikel 27 mitgeteilten Maßnahmen geeignet sein müssen, „Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten", sie „dürfen aber grundsätzlich von der in Artikel 11 geregelten Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nur insoweit abweichen, als dies für die Erreichung dieses Ziels unbedingt erforderlich ist" [49]. Die Kommission bemerkt daher m. E. zu Recht, daß innerstaatliche Maßnahmen, die zwar nicht auf einer Ermächtigung nach Artikel 27 beruhten, jedoch geeignet seien, durch die Sechste Richtlinie verliehene Rechte zu beeinträchtigen, im Einklang mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stehen müßten. Sind also potentielle Konflikte zwischen der Anwendung von Steuererhebungsmaßnahmen eines Mitgliedstaats, wie der Sicherungspfändung in Belgien, und dem in der Sechsten Richtlinie gewährleisteten grundlegenden Recht auf Abzug eines Mehrwertsteuerüberschusses auszugleichen, so dürfen die betreffenden innerstaatlichen

48 — Urteil zitiert in Fußnote 24.

49 — Ebenda, Randnr. 29. Die in diesem Fall in Rede stehenden Maßnahmen bestanden bereits am 1. Januar 1977 und fielen somit unter die Übergangsbestimmungen in Artikel 27 Absatz 5. Es besteht jedoch kein Grund zu der Annahme, daß der Gerichtshof eine andere Auffassung vertreten hätte, wenn Artikel 27 Absatz 5 nicht anwendbar gewesen wäre; siehe hierzu meine Schlußanträge vom 27. Februar 1997 in der Rechtssache C-63/96 (Skripalle, Slg. 1997, I-2847, insbesondere Nrn. 25 bis 28).

Maßnahmen nicht über das für die Erreichung ihres Zieles Erforderliche hinausgehen.

44. Dies bestätigt auch die Rechtsprechung des Gerichtshofes, der z. B. im Urteil Balocchi die Auffassung vertreten hat, daß die den Mitgliedstaaten in Artikel 22 Absatz 5 eingeräumte Möglichkeit, von Steuerpflichtigen im Verlauf eines Erklärungszeitraums vorläufige Abschlagszahlungen zu verlangen, es diesen nicht gestattet, die Zahlung eines festen Steuerbetrags in Höhe von 65 v. H. des für einen noch nicht abgelaufenen Zeitraum geschuldeten Gesamtbetrags zu fordern [50]. Demnach haben die Mitgliedstaaten keinen unbegrenzten Spielraum bei der Handhabung ihres Steuererhebungssystems.

ii) Wirksame gerichtliche Kontrolle

45. Die nach Gemeinschaftsrecht erforderliche wirksame gerichtliche Kontrolle setzt zunächst voraus, daß die innerstaatlichen Behörden ihre Entscheidung jeweils begründen [51]. Im vorliegenden Fall erfolgt dies durch das Protokoll, das dem Steuerpflichtigen ordnungsgemäß mitgeteilt werden muß, damit die Mehrwertsteuerverwaltung ihr Zurückbehaltungsrecht ausüben kann. Sofern das belgische Recht die Mehrwertsteuerverwaltung verpflichtet, ihre Entscheidung dem Steuerpflichtigen mitzuteilen, dessen Erstattungsanspruch zurückgestellt wird, und diese Entscheidung ordnungsgemäß zu begründen, steht es insoweit mit den Erfordernissen des Gemeinschaftsrechts im Einklang. Die Kläger Decan und Sanders bestritten in der zweiten Sitzung, daß die verfahrensmäßigen Garantien vor der Zurückbehaltung in der Praxis ausreichend gewesen seien. Die Beurteilung dieser Frage obliegt jedoch dem nationalen Gericht, das allein für die Auslegung des einschlägigen belgischen Rechts zuständig und auch hierzu in der Lage ist.

46. Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eine wirksame gerichtliche Kontrolle sicherzustellen, macht es weiter erforderlich, daß die nationalen Gerichte mit den nötigen Befugnissen ausgestattet sind, um ein Gleichgewicht zwischen den Rechten des Steuerpflichtigen und den Rechten und Interessen der Mehrwertsteuerverwaltung zu gewährleisten. Art und Umfang des gerichtlichen Rechtsschutzes richten sich natürlich nach dem Kontext und danach, gegen welche Gefahr eine Maßnahme schützen soll. So hat Generalanwalt Jacobs z. B. in den Rechtssachen Werner und Leifer [52] bei der Behandlung einer ganz anderen Frage erklärt: „Die Natur der Fragen, die sich stellen, wenn die äußere Sicherheit eines Mitgliedstaats auf dem Spiel steht, wird jedoch ein Gericht normalerweise daran hindern, eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen." Da die betreffenden Bewertungen auf Informationen des Nachrichtendienstes beruhten, die das Gericht nicht nachprüfen konnte, hielt er eine volle gerichtliche Kontrolle für schwierig. Die vorliegenden Rechtssachen gehören nicht zu dieser Art von Ausnahmefällen.

50 — Urteil Balocchi, zitiert in Fußnote 19.

51 — Urteil vom 15. Oktober 1987 in der Rechtssache 222/86 (Heylens u. a., Slg. 1987, 4097, Randnrn. 14 und 15).

52 — Schlußanträge des Generalanwalts Jacobs in den Rechtssachen C-70/94 (Werner, Slg. 1995, I-3189) und C-83/94 (Leifer u. a., Slg. 1995, I-3231), I-3191, Nr. 65.

47. Artikel 8^1 § 3 Absätze 4 und 5 der Königlichen Verordnung Nr. 4 bezieht sich auf unterschiedliche Fälle und praktische Situationen. Am einen Ende liegt nach Absatz 5 ein erheblicher Verdacht auf Betrug, der sich auf glaubhafte objektive Nachweise stützt. Am anderen Ende gibt es Fälle, bei denen es sich einfach um strittige Sach- oder Rechtsfragen handelt, die höchstens zu einer bestrittenen Forderung der Steuerverwaltung führen. Bei den hier vorliegenden Fällen, in denen der Gerichtshof im wesentlichen um Kriterien ersucht wird, die dem nationalen Gericht bei der Erfüllung *seiner* gerichtlichen Kontrollaufgabe die Entscheidung ermöglichen sollen, ob die Anwendung der angefochtenen innerstaatlichen Maßnahmen praktisch geeignet ist, das durch Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie verliehene Recht unwirksam zu machen, muß der Gerichtshof m. E. keine detaillierten Regeln aufstellen. Er sollte vielmehr weitgefaßte Leitlinien zu der Natur des Handlungsspielraums aufstellen, der den betreffenden nationalen Gerichten einzuräumen ist.

iii) Meine Ansicht

48. Zunächst schreibt das Gemeinschaftsrecht nicht zwingend vor, daß die Forderung der Steuerverwaltung bei der gerichtlichen Kontrolle der Zurückbehaltung in vollem Umfang sachlich und rechtlich überprüft werden müßte. Wie hier insbesondere aus Artikel 8^1 § 3 Absatz 4 der Königlichen Verordnung Nr. 4 hervorgeht, wird über die strittige Mehrwertsteuerforderung erst durch ein rechtskräftiges Urteil entschieden. Dieses beruht auf einer detaillierten Prüfung der strittigen Sach- und Rechtsfragen; zudem können im Instanzenweg der innerstaatlichen Rechtsordnung Rechtsmittel eingelegt werden. Dies erfordert natürlich Zeit, und so betonte die Klägerin Molenheide in der zweiten Sitzung, daß viele derartige Verfahren jahrelang anhängig seien. Dies ist nicht erstaunlich. Die vorliegenden Fälle betreffen indessen Vorschriften für die Zurückbehaltung als Sicherungsmaßnahme. Ihrer Natur nach eignet sich diese Art von Maßnahmen nicht für eine endgültige Entscheidung über die aufgeworfenen Fragen. Man kann m. E. vom Pfändungsgericht nicht erwarten, daß es abschließend über umstrittene komplexe Sach- und Rechtsfragen entscheidet; zu erwarten ist von ihm vielmehr nur eine vorläufige Entscheidung mit Dringlichkeitscharakter.

49. Das Pfändungsgericht muß jedoch grundsätzlich befugt sein, die Zurückbehaltung aufzuheben. In den Erklärungen, insbesondere in der zweiten Sitzung, wurden von den Klägern zum einen und Belgien zum anderen sehr unterschiedliche Meinungen bezüglich des Umfangs und des Bestehens eines Ermessens des Pfändungsgerichts geäußert. Diese Unsicherheit spiegelt sich in gewissem Umfang in der unterschiedlichen Einstellung der einzelnen Pfändungsgerichte wider. Es wird behauptet, daß einige ihre Befugnisse sehr strikt auslegen, während

andere hierbei anscheinend großzügiger sind. Der Gerichtshof kann natürlich nicht über diese Frage des belgischen Rechts entscheiden; er kann nur, wie oben ausgeführt, die Natur des Ermessens aufzeigen, das bestehen und *dessen Bestehen allgemein bekannt sein muß*, wenn die durch das Gemeinschaftsrecht verliehenen Rechte in angemessener Weise geschützt werden sollen.

50. Grundvoraussetzung ist natürlich, daß die getroffene Maßnahme im Verhältnis zu dem angestrebten Ziel steht. Sie darf also nicht weitergehen, als unbedingt erforderlich ist, um diesen Zweck zu verfolgen, nämlich den Schutz der Mehrwertsteuerverwaltung bei der Erfüllung ihrer Aufgabe, die finanzielle Integrität des Systems und die Erhebung der Steuer zu sichern. Meines Erachtens ist hier der vom Gerichtshof in der Rechtssache Kommission/Belgien [53] im Falle einer Ausnahmeregelung nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie aufgestellte Grundsatz entsprechend anzuwenden, daß Maßnahmen zur Verhütung von „Steuerhinterziehungen und -umgehungen" von der in Artikel 11 geregelten Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nur insoweit abweichen dürfen, „als dies für die Erreichung dieses Ziels unbedingt erforderlich ist". Dabei lassen sich einige grundsätzliche Leitlinien herausarbeiten. Ich teile die Auffassung, die die Kommission in der zweiten Sitzung vertreten hat, daß in Fällen des Artikels 8[1] § 3 Absatz 4 der Königlichen Verordnung Nr. 4 — also grob gesagt bei bestrittenen Schulden — die Vermutung gegen, in Fällen des Absatzes 5, insbesondere bei erheblichem Verdacht auf Betrug, hingegen für die Verhältnismäßigkeit spricht.

51. Die Entscheidung eines nationalen Gerichts über die Beibehaltung oder Aufhebung einer Zurückbehaltung muß wie alle vorläufigen Maßnahmen von den besonderen Umständen des Falles abhängen. Ich will versuchen, aufzuzeigen, wie sich einige solcher Umstände auswirken. Das überragende Interesse ist m. E. darin zu sehen, daß die Mehrwertsteuereinnahmen gesichert werden. Die Zurückbehaltungsvorschrift in Artikel 8[1] § 3 der Königlichen Verordnung Nr. 4 sieht anscheinend von dem üblichen Erfordernis des belgischen Rechts ab, daß Dringlichkeit — hier: die dringende Notwendigkeit, die Einnahmen sicherzustellen — vorliegen muß. Die Mehrwertsteuerverwaltung muß jedoch die Maßnahmen stets aufgrund ihrer Notwendigkeit, also aufgrund einer echten und dringenden Notwendigkeit, die Steuereinnahmen sicherzustellen, rechtfertigen können. In Fällen des Absatzes 5 muß das Protokoll prima facie einen erheblichen Verdacht auf Betrug belegen oder gegebenenfalls den Nachweis enthalten, daß in früheren Zeiträumen wesentliche Minderbeträge erklärt wurden, so daß eine Schuld zugunsten der Mehrwertsteuerverwaltung zu erwarten ist. Diese voraussichtliche Schuld muß natürlich so groß sein, daß sie eine Zurückbehaltung des zu zahlenden Betrages rechtfertigt. Mit diesem Vorbehalt kann ein nationales Gericht aufgrund des Nachweises von Betrug oder einer erheblich zu niedrigen Steuererklärung (auch ohne Betrug) zu der Auffassung gelangen, daß die Steuerbelange gewahrt werden müssen. Hierbei sind jedoch

53 — Zitiert in Fußnote 24, Randnr. 29.

auch andere maßgebende Umstände zu berücksichtigen. So können z. B. die Größenordnung des vom Steuerpflichtigen geleiteten Unternehmens und seine finanzielle Stabilität ein Gericht davon überzeugen, daß eine Zurückbehaltung nicht erforderlich ist. Besteht andererseits die Gefahr, daß das Unternehmen zahlungsunfähig wird oder in Konkurs geht, so erscheint es vernünftig, in einer ungewissen Situation einem Unternehmen keine Schuld zu zahlen, die gegebenenfalls der Gläubigergemeinschaft zugute kommt und dann nicht zur Verfügung steht, um die Forderung der Steuerverwaltung zu begleichen.

52. Die Kläger widersprachen in der zweiten Sitzung wiederholt der Erklärung Belgiens, daß ein Pfändungsgericht eine Zurückbehaltung aufheben könne, und zwar insbesondere in den Fällen des Absatzes 5. Ungeachtet der offensichtlichen Mehrdeutigkeit des belgischen Rechts erfordert natürlich der gemeinschaftsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, daß dem Steuerpflichtigen ein effektiver Rechtsweg offensteht. So ist darauf hinzuweisen, daß „die nationalen Gerichte ... aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht aus Artikel 5 des Vertrages den Rechtsschutz zu gewährleisten haben, der sich für die einzelnen aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts ergibt" [54]. Da es keine Gemeinschaftsvorschriften für die Erhebung der Mehrwertsteuer gibt, „sind die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung der Verfahren, die den Schutz der dem Bürger aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, ... Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten" [55]. Unter den hier gegebenen Umständen müssen die belgischen Gerichte, insbesondere die Pfändungsgerichte dafür Sorge tragen, daß sie bei der Abwägung der Rechte des Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung aus Artikel 18 Absatz 4 „die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren" [56].

53. Wenn das Pfändungsgericht mit einem Fall befaßt ist, der unter Absatz 4 fällt, darf es m. E. die Zurückbehaltung nicht zulassen, sofern nicht ein überzeugender Nachweis für die Notwendigkeit vorliegt, die Belange der Finanzverwaltung zu sichern. Dies ist nicht auf Fälle drohender Insolvenz zu beschränken, obgleich dem Aspekt der Zahlungsunfähigkeit große Bedeutung zukommt. Im übrigen glaube ich nicht, daß die Belange der Finanzverwaltung Zurückbehaltungsanordnungen erfordern, mit denen nicht nur die Zahlung vermutlicher Steuerschulden (nebst Zinsen), sondern auch die Zahlung von Strafen gesichert werden soll, die die Verwaltung in bezug auf solche Schulden verhängt. Eine derartige Zurückbehaltung würde eine nicht zu rechtfertigende Beeinträchtigung des Abzugsrechts darstellen.

54. Das Pfändungsgericht muß m. E. in die Lage versetzt werden, aufgrund seiner Bewertung der Sachlage zu einem ausgewogenen Urteil bezüglich der Frage zu

54 — Urteil vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-312/93 (Peterbroeck, Slg. 1995, I-4599, Randnr. 12).

55 — Ebenda.

56 — Ebenda.

gelangen, inwieweit eine Zurückbehaltung im Interesse der Mehrwertsteuerverwaltung erforderlich ist. Dabei muß es berücksichtigen, wie stark und wie glaubwürdig der Nachweis eines Betrugs oder einer zu niedrigen Steuererklärung ist, wie groß die Wahrscheinlichkeit ist, daß die Forderung nach der abschließenden Entscheidung eingezogen werden kann, wie stabil die finanzielle Lage des Steuerpflichtigen ist und welche Zeitspanne bis zur Entscheidung voraussichtlich verstreichen wird. Auch muß es das nötige Gewicht auf die Frage legen, inwieweit der Steuerpflichtige den von ihm beanspruchten Betrag benötigt, um seine Geschäfte weiterzuführen. Wie der Gerichtshof in der Rechtssache Factortame u. a. [57] festgestellt hat, würde „die volle Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts ... auch dann abgeschwächt, wenn ein mit einem nach Gemeinschaftsrecht zu beurteilenden Rechtsstreit befaßtes Gericht durch eine Vorschrift des nationalen Rechts daran gehindert werden könnte, einstweilige Anordnungen zu erlassen, um die volle Wirksamkeit der späteren Gerichtsentscheidung über das Bestehen der aus dem Gemeinschaftsrecht hergeleiteten Rechte sicherzustellen". Ferner muß ein Steuerpflichtiger, der letztlich im Verfahren zur Hauptsache gegen die Mehrwertsteuerverwaltung obsiegt, einen effektiven Ausgleich durch Belgien beanspruchen können, wie z. B. Zinsen ab dem Zeitpunkt, zu dem der betreffende Betrag gezahlt worden wäre, wenn ihn die Steuerverwaltung nicht zurückbehalten hätte.

VI — Ergebnis

55. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen, die die drei nationalen Gerichte zur Vorabentscheidung in den vier vorliegenden Rechtssachen vorgelegt haben, wie folgt zu beantworten:

1. 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 ist hinreichend klar, genau und unbedingt, um es den Steuerpflichtigen zu ermöglichen, sich im Rahmen der Rechtsordnung der Mitgliedstaaten unmittelbar auf ihn zu berufen.

2. Innerstaatliche Rechtsvorschriften, die eine Sicherungspfändung von Mehrwertsteuerguthaben gestatten, die Steuerpflichtigen vermutlich für einen bestimmten Erklärungszeitraum geschuldet werden, sind grundsätzlich mit Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie vereinbar.

57 — Urteil vom 19. Juni 1990 in der Rechtssache C-213/89 (Slg. 1990, I-2433, Randnr. 21).

3. Maßnahmen zur Zurückbehaltung der Mehrwertsteuer dürfen jedoch nicht weiter gehen, als zur Wahrung der Steuerbelange der Mitgliedstaaten bei der ordnungsgemäßen Erhebung der Mehrwertsteuer unbedingt erforderlich ist. Die nationalen Gerichte müssen dafür Sorge tragen, daß ein Steuerpflichtiger, der durch eine solche Zurückbehaltung an der Ausübung des durch Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie verliehenen Abzugsrechts gehindert wird, vor Erlaß der Maßnahme über wirksame verfahrensrechtliche Garantien verfügt, die insbesondere eine angemessene Begründung der beabsichtigten Zurückbehaltung und die Möglichkeit einer nachträglichen wirksamen gerichtlichen Kontrolle der Maßnahme umfassen. Im Falle der Zurückbehaltung eines unbestrittenen Mehrwertsteuerguthabens aufgrund einer bestrittenen früheren Mehrwertsteuerschuld sind innerstaatliche Rechtsvorschriften, nach denen die Dringlichkeit und/oder Notwendigkeit der Zurückbehaltungsmaßnahme vermutet wird, von dem nationalen Gericht, bei dem die vorläufige Aufhebung der Zurückbehaltung beantragt wird, außer acht zu lassen; dieses Gericht muß befugt sein, aufgrund der gesamten Beweis- und Sachlage des Falles, einschließlich wirksamer Alternativmöglichkeiten für die Wahrung der Interessen der Mehrwertsteuerverwaltung, selbst zu entscheiden, ob die Zurückbehaltung dringend erforderlich ist. Diese dringende Notwendigkeit darf jedoch nicht über die Sicherung des Betrages der bestrittenen Schuld (nebst Zinsen) hinausgehen. Im Falle der Zurückbehaltung aufgrund eines erheblichen Verdachts auf Betrug oder andere schwerwiegende Unregelmäßigkeiten im Geschäftsbereich eines Steuerpflichtigen, der ein Mehrwertsteuerguthaben beansprucht, muß das Gericht oder der Richter, bei dem die vorläufige Aufhebung der Zurückbehaltung beantragt wird, befugt sein, diese Zurückbehaltung unter von ihm festzusetzenden Bedingungen aufzuheben, wenn es/er anhand der vom Steuerpflichtigen zu erbringenden kontradiktorischen Beweise nicht davon überzeugt ist, daß die Zweifel der Mehrwertsteuerverwaltung berechtigt sind. Die Mehrwertsteuerverwaltung ist in allen Fällen der Sicherungspfändung, in denen der Steuerpflichtige letztlich im Verfahren zur Hauptsache bezüglich der Zurückbehaltung obsiegt, zur Zahlung von Zinsen auf den zurückbehaltenen Betrag ab dem Zeitpunkt verpflichtet, zu dem dieser Betrag dem Steuerpflichtigen nach den üblichen Abzugsvorschriften des betroffenen Mitgliedstaats im Einklang mit der Sechsten Richtlinie entrichtet worden wäre.